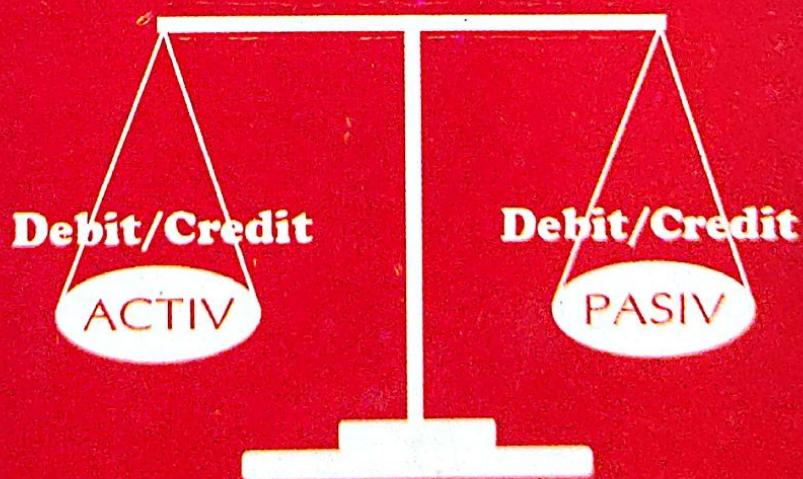


OCTAVIAN BOJLAN

CONTABILITATE GENERALĂ

BAZELE CONTABILITĂȚII
CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERII



EDITURA UNIVERSITARĂ

**Prof. univ. dr.
OCTAVIAN BOJIAN**

Contabilitate generală

**BAZELE CONTABILITĂȚII
CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERII**



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București 2001**

SUMAR

Parte I

BAZELE CONTABILITĂȚII

Introducere	13
Capitolul I Obiectul și metoda contabilității	17
1.1. Obiectul contabilității	17
1.1.1. Definirea obiectului contabilității	17
1.1.2. Categoriile specifice ale obiectului contabilității	23
1.1.2.1. Activul și pasivul unității patrimoniale	23
1.1.2.1.1. Structurile patrimoniale de activ	25
1.1.2.1.2. Structurile patrimoniale de pasiv	31
1.1.2.2. Structurile de cheltuieli și venituri	35
1.2. Metoda contabilității	39
1.2.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității	39
1.2.2. Procedeele metodei contabilității	44
1.3. Sfera de cercetare și câmpul de aplicare ale contabilității	51
1.4. Relațiile contabilității cu celelalte științe	53
1.5. Direcții de evoluție a contabilității	56
1.5.1. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune	56
1.5.2. Noile obiective ale contabilității	59
Capitolul II Bilanțul – Procedeu de bază al metodei contabilității	62
2.1. Definirea, conținutul și structura bilanțului	62

2.2. Felurile bilanțului contabil	65
2.3. Funcțiile bilanțului contabil	68
2.4. Tipuri de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale	70

• Capitolul III Documentația – procedeu al metodei contabilității. Documentele de evidență

3.1. Documentația-procedeu al metodei contabilității	80
3.2. Documentele de evidență	82
3.2.1. Noțiunea importanța, conținutul și întocmirea documentelor	82
3.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor	84
3.2.3. Verificarea și corectarea documentelor	88
3.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor	89

Capitolul IV Evaluarea ca procedeu al metodei contabilității

4.1. Definirea, importanța și principiile evaluării	92
4.2. Sistemul de prețuri și tarife-bază a evaluării patrimoniului	94
4.3. Formele de evaluare folosite în contabilitate	96

Capitolul V Contul – Procedeu de bază al metodei contabilității

5.1. Definirea și necesitatea contului	99
5.2. Funcțiile conturilor	101
5.3. Forma și structura contului	103
5.4. Regulile de funcționare a conturilor	108
5.5. Conturile sintetice și conturile analitice	115
5.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare	116
5.7. Clasificarea conturilor	126
5.7.1. Conținutul, importanța și criteriile de clasificare a conturilor	126
5.8. Planul de conturi general, planurile de conturi și instrucțiunile de aplicare a acestora	134

Capitolul VI Analiza și funcționarea conturilor	137
6.1. Conturile de capitaluri proprii	137
6.1.1. Conținutul și structura capitalului propriu	137
6.1.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind formarea capitalului propriu	139
6.1.1.3. Contabilitatea operațiilor de capital	143
6.1.1.4. Conturile de fonduri	154
6.1.1.5. Conturile de provizioane	159
6.1.2. Conturile de capital străin	162
6.2. Conturile de imobilizări	168
6.2.1. Conturile de imobilizări corporale	168
6.2.1.1. Conținutul, evaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale	168
6.2.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind imobilizările corporale	171
6.2.2. Conturile de imobilizări necorporale	177
6.2.2.1. Conținutul și structura imobilizărilor necorporale (nemateriale)	177
6.2.2.2. Conturile de imobilizări necorporale	178
6.2.3. Conturile de imobilizări financiare	182
6.2.3.1. Conținutul imobilizărilor financiare	182
6.2.3.2. Conturile de imobilizări financiare	182
6.3. Conturile de stocuri și producție în curs de execuție	186
6.3.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție	186
6.3.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție	188
6.3.3. Conturile de stocuri	189
6.3.3.1. Conturile de stocuri privind materiile prime și materiale consumabile	189
6.3.3.2. Conturile privind obiectele de inventar	193
6.3.3.3. Contul 351 „Materii și materiale aflate la terți”	197
6.3.3.4. Conturile de produse	198
6.3.3.5. Conturile de mărfuri	204

6.3.4. Provizioanele pentru deprecierea stocurilor	207
6.4. Conturile de terți	207
6.4.1. Conturile de creanțe	208
6.4.2. Conturile de obligații	210
6.4.2.1. Conturile de obligații față de personalul întreprinderii	210
6.4.2.2. Conturile de obligații față de furnizori	220
6.4.2.3. Conturile de obligații față de stat	221
6.4.2.4. Alte conturi de obligații	224
6.5. Conturile de trezorerie	238
6.5.1. Conturile de disponibilități bănești	239
6.5.1.1. Conturile de disponibilități bănești în conturi la bănci	239
6.5.1.2. Conturile de disponibilități în caserie	240
6.5.2. Conturile de acreditive și avansuri de trezorerie	241
6.5.3. Conturile privind titlurile de plasament	248
6.6. Conturile de cheltuieli	256
6.6.1. Conținutul și structura cheltuielilor	256
6.6.2. Conturile de cheltuieli	258
6.7. Conturile de venituri	260
6.7.1. Conținutul și structura veniturilor	260
6.7.2. Conturile de venituri	262
6.8. Conturile de rezultate	264
6.8.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare	264
6.8.2. Conturile de rezultate	265
6.9. Conturile de fonduri proprii	267
Capitolul VII Balanța de verificare – procedeu de bază al metodei contabilității	275
7.1. Noțiunea importanță și funcțiile balanței de verificare ..	275
7.2. Clasificarea și întocmirea balanțelor de verificare	277
7.2.1. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice	279
7.2.1.1. Balanțele de verificare cu o serie de egalități	279
7.2.1.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități	281

7.2.1.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități....	281
7.2.1.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități.	284
7.2.2. Balanțele de verificare ale conturilor analitice	285
7.2.2.1. Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale	285
7.2.2.1.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale cu un singur etalon de evidență	386
7.2.2.1.2. Balanța de verificare a conturilor monofuncționale cu două etaloane de evidență	287
7.2.2.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale	287
7.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanțelor de verificare	288
Capitolul VIII Inventarierea – procedeu al metodei contabilității	290
8.1. Noțiunea, importanța și felurile inventarierii.....	290
8.2. Etapele inventarierii	292
8.3. Inventarul – document de evidență privind starea patrimoniului	297
Capitolul IX Forme de contabilitate	298
9.1. Forma de contabilitate – modalitate de organizare a ciclului de prelucrare a datelor	298
9.2. Registrele ca instrument de lucru în cadrul forme de contabilitate	300
9.3. Formele de contabilitate utilizate	304
9.3.1. Forma de contabilitate MAESTRU-ȘAH	306
9.3.2. Forma de contabilitate pe jurnale	306
Capitolul X. Documente contabile de sinteză și raportare ..	308
10.1. Bilanțul contabil	308
10.1.1. Conținutul și structura bilanțului contabil	308
10.1.2. Funcțiile bilanțului	318
10.2. Contul de profit și pierderi	320

Partea a II-a

CONTABILITATEA FINANCIARĂ

Capitolul I. Sistemul contabilității capitalurilor	325
1. Conținutul și structura capitalurilor	325
2. Organizarea contabilității capitalului social	328
2.1. Constituirea capitalului social	328
2.2. Evaluarea capitalului	329
2.3. Sistemul informațional contabil privind constituirea capitalului social	331
2.3.1. Contabilitatea operațiilor privind creșterea capitalului social	339
2.3.2. Contabilitatea operațiilor privind micșorarea capitalului social	341
3. Contabilitatea primelor legate de capital	343
4. Contabilitatea diferențelor din reevaluare	346
5. Contabilitatea rezervelor	348
6. Contabilitatea rezultatelor	349
7. Contabilitatea fondurilor proprii	353
8. Contabilitatea provizioanelor	354
8.1. Contabilitatea provizioanelor reglementate	355
8.2. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli	356
9. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate	360
9.1 Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	362
9.1.1. Subsistemul de conturi utilizat	364
Capitolul II. Sistemul contabilității imobilizărilor	369
1. Conținutul și structura imobilizărilor	369
1.1 Imobilizările necorporale	369
1.2. Imobilizările corporale	371
1.3. Imobilizările financiare	372
2. Evaluarea imobilizărilor	373
3. Amortizarea imobilizărilor	375

3.1. Metode de amortizare	377
4. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	382
5. Sistemul informațional contabil al imobilizărilor	382
5.1. Subsistemul de documente	383
5.2. Subsistemul evidenței tehnic-operativă	384
5.3. Subsistemul conturilor de imobilizări	384
5.3.1. Contabilitatea operațiilor economice privind intrarea imobilizărilor în patrimoniu	387
5.3.2. Contabilitatea operațiilor economice privind consumul de imobilizări în activitatea întreprinderii ...	391
5.3.2.1. Amortizări derogatorii	391
5.3.2.2. Contabilitatea provizioanelor pentru depreciere	394
5.3.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirile de imobilizări din patrimoniu	395
6. Sistemul contabilității imobilizărilor necorporale	397
7. Sistemul contabilității imobilizărilor financiare	403
7.1. Contabilitatea operațiilor de intrare	403
7.2. Contabilitatea operațiilor privind provizioanele pentru deprecierea titlurilor financiare	404
7.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirile de imobilizări financiare	405
7.4. Contabilitatea creanțelor imobilizate	406
Capitolul III. Sistemul contabilității stocurilor	408
1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție	408
2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție.	411
2.1. Evaluarea curentă – metode de evaluare	411
2.2. Evaluarea stocurilor la inventariere	416
2.3. Evaluarea stocurilor la întocmirea bilanțului	416
3. Metode de organizare a contabilității stocurilor	417
4. Sistemul informațional contabil al stocurilor	420
4.1 Subsistemul de documente	420
4.2. Subsistemul evidenței tehnic-operative	420
4.3. Subsistemul conturilor de stocuri	421
4.3.1. Contabilitatea operațiilor privind stocurile	423
4.3.1.1. Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate	423

4.3.1.2. Contabilitatea operațiilor privind stocurile din producție proprie	427
4.3.2. Subsistemul conturilor de mărfuri	433
4.3.2.1. Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri	434
4.3.2.1.1. Metoda inventarului permanent la cost de achiziție	435
4.3.2.1.2. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare	437
4.3.2.1.3. Metoda inventarului permanent la preț standard	441
4.3.3. Sistemul conturilor privind obiectele de inventar	444
4.3.4. Sistemul conturilor de stocuri aflate la terți	447
4.3.5. Sistemul conturilor de provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție ...	448
Capitolul IV. Sistemul contabilității relațiilor cu terții	452
1. Contabilitatea creanțelor întreprinderii	452
1.1. Noțiuni privind creanțele întreprinderii	453
1.2. Sistemul conturilor de creanțe	453
2. Contabilitatea obligațiilor întreprinderii	453
2.1. Structura și evaluarea obligațiilor întreprinderii	453
2.2. Sistemul conturilor de obligații	454
2.2.1. Sistemul conturilor de obligații față de furnizori	454
2.2.2. Sistemul informațional contabil privind obligațiile față de salariați	456
2.2.2.1. Calculul și decontarea salariilor	456
2.2.2.2. Sistemul de documente privind drepturile de salarii și alte drepturi cuvenite angajaților	458
2.2.2.3. Sistemul conturilor de obligații față de salariați ..	459
2.2.2.4. Alte drepturi de personal	462
2.2.2.5. Contabilitatea contribuțiilor la asigurările sociale și protecția socială	463
2.2.2.6. Contabilitatea contribuțiilor la protecția socială ..	466
2.2.3. Sistemul informațional contabil privind obligațiile față de stat	468
2.2.3.1. Contabilitatea obligațiilor privind impozitul pe profit	468
2.2.3.1.1. Calculul și decontarea impozitului pe profit ...	468

2.2.3.1.2. Sistemul informațional contabil privind impozitul pe profit	472
2.2.3.2. Contabilitatea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.)	472
2.2.3.2.1. Noțiuni, calcule și decontarea T.V.A.	474
2.2.3.2.2. Sistemul informațional contabil privind taxa pe valoarea adăugată	480
2.2.3.3. Contabilitatea obligațiilor privind impozitul pe salarii	485
2.2.3.4. Contabilitatea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate	488
2.2.3.4.1. Contabilitatea obligațiilor față de alte instituții privind crearea fondurilor speciale	490
3. Contabilitatea operațiilor în cadrul grupului și cu asociații ..	493
4. Alte conturi de terți	495
5. Contabilitatea provizioanelor privind deprecierea creanțelor	498
Capitolul VI. Sistemul contabilității trezoreriei	502
1. Probleme de bază privind contabilitatea trezoreriei	502
2. Sistemul informațional contabil al trezoreriei	503
2.1. Subsistemul informațional contabil al disponibilităților bănești în casierie	504
2.2. Subsistemul informațional contabil al disponibilităților în conturile de la bănci	506
2.3. Subsistemul informațional contabil al altor conturi de trezorerie	519
2.4. Subsistemul informațional contabil al titlurilor de plasament	522
2.5. Subsistemul conturilor de provizioane privind titlurile financiare	526
Capitolul VII. Sistemul contabilității cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor și fondurilor	527
1. Subsistemul contabilității cheltuielilor	527
1.1. Conținutul și structura cheltuielilor	527
1.2. Sistemul informațional contabil al cheltuielilor	529
1.3. Subsistemul conturilor de cheltuieli	530

2. Subsistemul contabilității veniturilor	533
2.1. Conținutul și structura veniturilor	533
2.2. Sistemul informațional contabil al veniturilor	536
3. Subsistemul contabilității rezultatelor financiare și a fondurilor	538
3.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare	538
3.2. Sistemul informațional contabil al rezultatelor financiare și a fondurilor	540
4. Contabilitatea decontării cheltuielilor și veniturilor, formării rezultatelor financiare și constituirea fondurilor	540
Capitolul VIII. Documentele de sinteză și raportare contabilă	546
1. Considerente teoretice generale	546
2. Lucrările pregătitoare întocmirii documentelor de sinteză contabilă	547
3. Conținutul și structura bilanțului	549
4. Conținutul și structura contului de profit și pierderi	561
5. Anexele	564
Încheiere	568
Bibliografie	571

INTRODUCERE

De la apariția contabilității ca știință – anul 1494, la Venetia în Italia, autor Luca Paciolo – până în zilele noastre, aceasta a avut o evoluție ascendentă. Și nu multe au fost științele care au putut supraviețui timpului. Astăzi, contabilitatea rivalizează cu cele mai mari descoperiri ale omenirii, ea stând pe cel mai înalt edificiu al științelor alături de matematică, fizică, chimie, medicină, cibernetică, informatică etc. și nimeni nu-i poate contesta acest loc.

Studierea contabilității ca știință presupune și studierea pe bază de documente a originii și stadiilor de dezvoltare a acesteia, de la primele însemnări contabile și până la contabilitatea actuală. Astfel, studiind trecutul ei, se constată că în toate orânduirile sociale s-a simțit nevoia folosirii contabilității pentru a evidenția, sistematiza, controla, analiza și interpreta fenomene legate de activitatea economică a societății omenești, devenind indispensabilă pentru întreprindere, ca tutelară de patrimoniu. Aprecieri în această privință au făcut nu numai specialiștii în domeniu, ci și oamenii de diferite preocupări, care au reușit s-o înțeleagă. Astfel, Goethe, mare poet și gânditor, aprecia într-una din operele sale „ea (contabilitatea) este una dintre cele mai sublime creațiuni ale genului uman... fiind o oglindă a trecutului și o călăuză a viitorului”¹.

Sombart Werner, cercetând rolul pe care l-a avut contabilitatea pentru progresul omenirii, sublinia că prin ea se desăvârșesc normele de conducere ale întreprinderii, deoarece „ordinea și claritatea în afaceri măresc gustul de a economisi, de a câștiga...ea s-a născut din aceeași gândire, ca sistemele lui Galileu sau Newton, ca teoriile fizicii și

¹ Goete, *Wilhelm Meister*, p. 211. München.

chimiei moderne... prin ea sistemul economic capitalist și-a putut realiza ideea de câștig și de economicitate sau raționalism economic"².

Astăzi, prin mecanizarea și automatizarea lucrărilor de contabilitate, tehnica contabilă a ajuns în unele țări la un nivel de perfecționare „Tehnnica contabilă își depășește azi rolul său stabilit de secole, care era acela de a produce documente de închidere a unei perioade de gestiune, cu care ea a fost identificată timp îndelungat. ea a devenit actualmente o tehnică largă de culegere și tratare a informației care a știut să se detașeze de contemplarea simplă a trecutului și care se străduiește datorită metodelor științifice să cuprindă evoluția viitoare a activității economice”³.

Caracterul dinamic al sistemului de producție și comercial din întreprindere imprimă aceeași trăsătură și sistemului contabil care îl reflectă. În această analogie, contabilitatea este concepută ca un sistem global al unei întreprinderi, care intră în relații cu mediul înconjurător, primind informații din afară pe care le transmite conducerii pentru a interveni și a lua deciziile necesare reglării activității întreprinderii. Astfel, contabilitatea poate deveni mijlocul de informare operativă, dinamică asupra desfășurării proceselor economice din întreprindere, instrumentul de analiză, coordonare și control al activității economico-financiare, pentru cunoașterea precisă a pulsului economic, în scopul luării deciziilor optime.

Riscurile la care este supusă întreprinderea în condițiile economiei de piață face indispensabilă informația contabilă. Se poate aprecia că astăzi, contabilitatea este pentru întreprindere, ceea ce sunt aerul și apa pentru viață. Cunoștințele de contabilitate trebuie posedate nu numai de către organizatorul și conducătorul contabilității, ci și de către cei care administrează și răspund de patrimoniul unei întreprinderi. Această afirmație este sprijinită și de argumente istorice. De exemplu, în Egiptul antic contabilitatea

² Werner Sombart, *Der Moderne Kapitalismus Band II*, prima jumătate, p. 118-119.

³ Noile Orizonturi ale contabilității. Raport prezentat la al IX-lea congres internațional de contabilitate. Autor Kraft Tann din RFG, Paris septembrie 1967.

era considerată atât de necesară încât se învăța în toate școlile, iar contabilii puteau deveni în timp sacerdoți, generali, guvernatori. Egiptologul Champollion arăta că „toți funcționarii statului făceau parte din corporația contabililor. Contabilii regali aveau în seama lor întreaga administrație”, iar la greci, după cuvintele oratorului atenian Eschine „un om poate primi coroana numai după ce a dat socoteală de administrația încredințată.”

Se cuvine să subliniem importanța pe care o are astăzi contabilitatea pentru cunoașterea situației și conducerea activității economice, precum și locul important pe care trebuie să-l ocupe contabilitatea în pregătirea specialiștilor din domeniul economic.

În fine, contabilitatea are prin natura sa calitatea de a fi o știință fundamentală și aplicativă, teorie și practică, știință și tehnică. Ea posedă în același timp două particularități caracteristice oricărei discipline științifice, de a fi permanentă și universală. Este permanentă în sensul că se bazează pe o serie de legi proprii care au călăuzit-o întotdeauna și care vor rămâne valabile atât timp cât vor exista condițiile care au generat-o, respectiv, producția și schimbul de bunuri. Este universală prin faptul că a apărut și se conduce pe baza acelorași legi și principii peste tot, oriunde s-ar folosi.

Legitățile proprii, respectiv, principiile contabilității: dubla reprezentare a patrimoniului și dubla înregistrare a operațiunilor economice se aplică în orice întreprindere, indiferent de orânduirea socială, cu adaptarea lor la rezolvarea problemelor concrete ale etapei istorice respective. În etapa de tranziție a României la economia de piață, profundele reforme economice cu care se confruntă, face necesară o reformă a sistemului contabil în majoritatea resorturilor sale, care vor consta în adoptarea principiilor contabilități la noile condiții.

Faptul că astăzi contabilitatea se internaționalizează și se universalizează îl reprezintă cele 31 standarde contabile internaționale elaborate de Comisia Internațională pentru Standarde Contabile (I.A.S.C.).

Lucrarea de față este un curs universitar, orientat după noua programă analitică (2001-2002) care deși se numește Contabilitate generală, integrează două părți: bazele contabilității și Contabilitatea financiară a întreprinderii.

În tratarea problematicei cursului s-a respectat tradiția școlii superioare românești de contabilitate, de la abstract la concret – lucru ce rezultă din întregul său conținut.

Bazele contabilității fac obiectul anilor I de studii, iar Contabilitatea financiară, anilor II.

Lucrarea se adresează, în special, studenților din învățământul economic superior și tuturor celor interesați în cunoașterea tainelor acestei științe perpetue

Autorul

Partea I

BAZELE CONTABILITĂȚII

CAPITOLUL I

OBIECTUL SI METODA CONTABILITĂȚII

1.1. OBIECTUL CONTABILITATII

1.1.1. Definirea obiectului contabilității

Contabilitatea ca disciplină științifică independentă are un obiect propriu de cercetare, prin care se deosebește de celelalte științe.

Dintotdeauna, la baza obiectului de studiu al contabilității a fost pus **patrimoniul întreprinderii**.

În general, prin **patrimoniu** se înțelege totalitatea bunurilor aparținând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relațiilor de drepturi și obligații.

Din această definiție a patrimoniului rezultă că acesta este format din două elemente interdependente: **persoana fizică sau juridică care poartă denumrea de subiect, titular de patrimoniu sau proprietar**, și **relațiile de drepturi și obligații în cadrul cărora au fost procurate aceste bunuri**.

În ceea ce privește bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, acestea formează averea adică acea parte a patrimoniului cu conținut concret, material, determinate fizic și economic. Fizic, în structura bunurilor economice se cuprind, în mare, următoarele:

- a) **bunurile materiale** sub forma mașinilor, utilajelor, instalațiilor, clădirilor, construcțiilor, mijloacelor de transport etc.;
- b) **serviciile** de diverse categorii;
- c) **avuția spirituală** disponibilă și refolosibilă cum este: stocul de știință și tehnologie, cultură și civilizație,

stocul de informații, precum și d) **alte bunuri** atrase în circuitul economic, cum sunt: solul, zăcămintele, bogățiile naturale, etc.

Determinarea economică a bunurilor rezultă din cele două componente ale lor: **valoarea de utilitate**, dată de faptul că ele sunt create într-un anumit scop de a satisface anumite nevoi ale oamenilor, și **valoarea**, adică sunt evaluate, exprimate în bani, ceea ce crează posibilitatea de a fi schimbate în cadrul circuitului marfă-bani.

În ceea ce privește cel de al doilea aspect sub care se reflectă patrimoniul-relațiile de drepturi și obligații acesta are următoarele semnificații.

Relațiile de drepturi au în vedere situația în care titularul de patrimoniu- proprietarul își procură o parte din avere din resurse proprii, bunurile respective îi aparțin de drept, iar partea respectivă din patrimoniu poartă denumirea de **patrimoniu propriu**.

Relațiile de obligații au în vedere situația în care titularul de patrimoniu-proprietarul își procură o parte din avere din resurse aparținând altor persoane fizice sau juridice, bunurile respective nu îi aparțin de drept, echivalentul valoric al acestora trebuie restituit proprietarilor fapt pentru care partea corespunzătoare din patrimoniu poartă denumirea de **patrimoniu străin**.

Patrimoniu	
Averea (Bunuri Economice)	Patrimoniu propriu (Drepturi)
	Patrimoniul Străin (Obligații)

Figura 1.1 Structura de ansamblu a patrimoniului.

- Din punct de vedere contabil, patrimoniul trebuie considerat a fi o entitate cuprinzând elementele materiale și nemateriale care pot fi exprimate valoric și care își pierd individualitatea atunci când alcătuiesc o unitate indivizibilă.

Din punct de vedere juridic, prin noțiunea de persoană se înțelege oricine poate fi capabil să aibă drepturi și obligații, și astfel, persoanele se împart în persoane fizice și persoane juridice.

Patrimoniul persoanei fizice este format din bunurile dobândite în proprietate personală din veniturile obținute din muncă remunerată și drepturile de creanță.

Persoana juridică, numită și persoana morală, poate fi o organizație economică: întreprindere sau instituție publică, de stat, sau o întreprindere de tip asociativ: societăți comerciale⁴, asociații etc..

Patrimoniul unei persoane publice cuprinde bunurile repartizate din fondul unic de stat, atribuite acesteia în administrare directă, iar patrimoniul unei persoane asociate, cuprinde bunuri care aparțin membrilor asociați folosite în comun în scopul desfășurării unei activități și obținerii unui profit.

Persoanele dispar în împrejurări diferite după felul lor, persoanele fizice, dispar când încetează de a exista, persoanele juridice dispar prin desființare, divizare sau comasare.

Întreg patrimoniul țării se află în posesia diverselor persoane fizice sau juridice, atras asupra lor în cadrul relațiilor de drepturi și obligații, fiecare aducându-și contribuția la utilizarea în bune condiții, asigurând reproducția acestuia, și totodată integritatea lui.

Specificul obiectului de studiu al contabilității față de alte discipline științifice, constă în faptul că, contabilitatea studiază echilibrul global, extern și echilibrul intern al patrimoniului. Ambele trăsături au caracteristica comună aceea că patrimoniul este studiat în expresie valorică ceea ce dă posibilitatea cunoașterii cantitative și calitative, static și dinamic al acestuia, precum și modul de gestionare al său. Școala românească de contabilitate a precizat

⁴ Conform Legii societăților comerciale nr.31/17 noiembrie 1990, societățile comerciale care se vor constitui în România sunt: societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate în comandită pe acțiuni, societate pe acțiuni și societate cu răspundere limitată.

cu claritate principalele trăsături ale obiectului contabilității, acestea sunt: contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică; contabilitatea studiază modul de gestionare al patrimoniului; contabilitatea studiază echilibrul patrimoniului.

a) Contabilitatea se ocupă cu reflectarea în expresie valorică a patrimoniului. Ea înregistrează în condițiile concrete de loc și de timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie valorică mărimea elementelor patrimoniale și dezvoltă prin analiză și control în ce măsură se asigură integritatea materială și gestionarea eficientă a acestor valori. Starea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin stocurile și soldurile valorilor componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru.

Mișcarea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin operațiile de intrări și ieșiri, în și din, patrimoniu, precum și a proceselor economice interne prin care se transformă intrările în ieșiri, modificând în același timp și starea lor inițială.

b) Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestiunea patrimoniului. Pe baza informațiilor furnizate de contabilitate se fundamentează deciziile referitoare la investiția și finanțarea, utilizarea și recuperarea valorilor patrimoniale. Totodată, prin contabilitate se organizează controlul privind realizarea deciziilor, se asumă drepturi și obligații, se stabilesc răspunderi cu privire la gospodărirea, integritatea și dezvoltarea patrimoniului. De asemenea, în plan juridic, contabilitatea este folosită ca instrument de cunoaștere și respectare a normelor referitoare la conservarea, administrarea și dreptul de dispoziție asupra patrimoniului.

c) Contabilitatea studiază echilibrul global al patrimoniului. Așa cum s-a arătat, patrimoniu reprezintă un complex de drepturi și obligații cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligații exprimabile în bani. În cadrul acestui tot se crează un echilibru între bunurile economice, pe de o parte, și drepturile și obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte, care poate fi scris sub forma unei egalități, cunoscută sub denumirea de **ecuația de echilibru a patrimoniului**, astfel:

$$\text{Bunuri economice} = \text{Drepturi} + \text{Obligații}$$

Pornind de la ecuația echilibrului patrimonial global se pot face diverse combinații, se determină patrimoniul net și patrimoniul străin.

$$\begin{array}{l} \text{Patrimoniul Net} \\ \text{(Drepturi)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Bunuri Economice-} \\ \text{Obligații} \\ \text{(Patrimoniul Străin)} \end{array}$$

$$\text{Patrimoniul Străin} = \begin{array}{l} \text{Bunuri Economice-} \\ \text{Drepturi} \\ \text{(Patrimoniul Net)} \end{array}$$

Pentru determinarea gradului de autonomie sau independență financiară a titularului de patrimoniu, ecuația de echilibru patrimonial trebuie să ia forma unei inecuații, astfel:

$$\begin{array}{l} \text{Bunuri Economice} \\ \text{în care: } \text{Drepturi} > \text{Obligații} \end{array} = \text{Drepturi} + \text{Obligații}$$

Numai în această situație, un titular de patrimoniu este independent din punct de vedere economic și financiar. În aceste condiții el are posibilitatea să-și onoreze din bunurile disponibile toate datoriile față de terți.

Echilibrul global al patrimoniului este expresie a dublei determinări a patrimoniului, de bunuri economice ca purtători materiali ai proprietății și de drepturi și obligații ca expresie a raporturilor de proprietate cu privire la aceste bunuri. Bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații formează substanța economică a patrimoniului, iar drepturile și obligațiile, indică modul de apropiere ca posesiune sau cauza stăpânirii acestei substanțe.

Contabilitatea are menirea să înregistreze starea, în clipa în care se naște, și apoi să înregistreze evenimentele economice care au loc și care produc schimbări în conținutul patrimoniului.

Activitatea economică este un lanț de evenimente de dare-primire, transformare de materie, de creare sau modificare de utilități, prestare sau folosire de servicii, toate urmate de un rezultat. Ca atare orice proces economic organizat este simultan consumator de bunuri și producător de rezultate.

d) **Contabilitatea studiază echilibrul intern al patrimoniului.** În mod distinct în obiectul contabilității este studiat și echilibrul specific proceselor sau activităților economice interne care produc transformări calitative și cantitative în volumul și structura patrimoniului. Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noțiunea de cheltuieli, iar efectul obținut prin noțiunea de venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit la nivelul obiectului contabilității ca o relație între cheltuieli și venituri, și implicit a unui rezultat obținut prin compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul net obținut poate fi profit (beneficiu) când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere când veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Astfel, dacă se notează:

- R = rezultatul net
- B = beneficiu (profitul)
- P = pierdere
- V = veniturile
- Ch = cheltuielile, se obțin relațiile:

$$\begin{array}{lll} \text{I} & \boxed{R = B \text{ sau } P} & \text{a) } \boxed{B = V > Ch} \quad \text{b) } \boxed{P = V < Ch} \\ \text{II} & \boxed{V = Ch \pm R} & \end{array}$$

Relația II este cunoscută în contabilitate sub denumirea de **ecuația echilibrului intern al patrimoniului.**

Reluând ecuația de echilibru a patrimoniului din momentul t_0 și o corectăm cu ecuația echilibrului intern al patrimoniului, ajungem la ecuația de echilibru în momentul t_1 , astfel:

$$\boxed{BE = D + O + B}$$

sau

$$BE + P = D + O$$

care poate fi denumită ecuația echilibrului dinamic al patrimoniului.

În baza analizei de mai sus se poate defini obiectul de studiu al contabilității, astfel: obiectul contabilității constă în evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a patrimoniului în mod static și dinamic, cu evidențierea raporturilor de proprietate și financiare în care se află acesta, precum și a rezultatelor obținute prin utilizarea sa.

1.1.2 Categoriile specifice ale obiectului contabilității

Pentru cunoașterea și gestionarea patrimoniului contabilitatea folosește o serie de categorii proprii obiectului ei de studiu, cum sunt: activul, pasivul, cheltuielile și veniturile.

Activul și pasivul sunt structuri globale, specifice relațiilor de investire și finanțare a elementelor patrimoniale, iar cele de cheltuieli și venituri sunt specifice relațiilor de transformare a elementelor patrimoniale în cadrul proceselor economice interne organizate în cadrul întreprinderilor titulare de patrimoniu.

1.1.2.1 Activul și pasivul unității patrimoniale

Activul patrimonial cuprinde mijloacele economice ca avere concretă și drepturile de creanță, iar pasivul patrimonial cuprinde sursele acestor mijloace, proprii și străine.

Structurile de activ și pasiv au fost inițial rațiuni juridice, fiind adoptate și folosite în concepție contabilă începând din secolul al XV - lea.

Ortolan⁵ arată că înainte, noțiunea juridică de activ prezenta o persoană sau un subiect având obligațiuni sau datorii, iar pasivul reprezenta o persoană sau un subiect având drepturi.

⁵ M. Ortolan. Explication historiques des Institute Ed. II Paris. 1870. p.554

Rezultă că noțiunile de activ și pasiv sunt menținute prin tradiție și au un caracter convențional.

Pentru fundamentarea teoretică a activului și pasivului, de-a lungul timpului s-au format mai multe teorii, predominante fiind: juridică, financiară și economică.

Astfel, după teoria juridică, activul reprezintă bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, iar pasivul, reprezintă drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu. După teoria financiară, activul reprezintă valorile economice, bunurile în care sau investit fondurile întreprinderii, iar pasivul reflectă finanțarea acestor fonduri (proprie sau străină). După teoria economică activul și pasivul sunt interpretate prin prisma categoriei economice de capital. Astfel, activul reflectă modul de întrebuințare a capitalului, iar pasivul reflectă modul de proveniență a capitalului în cadrul raporturilor de proprietate (capitalul propriu sau/și capital străin).

O variantă a teoriei economice este cea elaborată în țara noastră de către profesorul Ion Evian în lucrarea „Contabilitatea dublă”, București 1946, care fundamentează activul și pasivul pe categoria de mijloace economice. El spune: „Activul, prin conținutul său dă expresie averii întreprinderii, iar pasivul, capitalul întreprinderii. Avera și capitalul fiind două laturi ale aceleiași categorii și anume, mijloacele cu care este înzestrată întreprinderea.”

Datorită intereselor multiple la care trebuie să răspundă contabilitatea: juridic, informațional, gestionar și fiscal, atât în teorie, cât și în practică cele trei interpretări acordate structurilor de activ și de pasiv nu sunt suficiente, decît considerate împreună. Astfel, azi, activul și pasivul sunt interpretate și definite prin prisma a două categorii economice: mijloace economice și surse de finanțare.

Mijloacele economice formează conținutul activului iar sursele de finanțare, conținutul pasivului. **Mijloacele economice** reflectă bunurile economice privite sub aspectul utilității și funcționalității, valorificării lor în activitatea întreprinderii. Dar într-o altă viziune, ele desemnează modul de utilizare a capitalului sau modul de

investire a fondurilor. **Sursele de finanțare** evidențiază raporturile de proprietar în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații. Astfel interpretate, sursele de finanțare arată finanțarea capitalului sau modul de procurare a fondurilor.

1.1.2.1.1 Structurile patrimoniale de activ

Conținutul activului unității patrimoniale a întreprinderii este stabilit în baza a două criterii: modul de valorificare și gradul de lichiditate ale mijloacelor economice.

Modul de valorificare a mijloacelor economice se referă la felul în care ele participă la procesul de producție, în care se consumă și își transmit valoarea asupra produselor obținute, inclusiv la felul cum se asigură reproducția lor. Astfel, mijloacele economice utilizate într-o unitate patrimonială pot fi de două categorii: unele care au o durată mare de funcționare și care se consumă și se valorifică în mod treptat pe parcursul mai multor cicluri de exploatare, și altele care se consumă dintr-o dată și care trebuie reînnoite cu exemplare noi în fiecare ciclu de exploatare.

Prin **lichiditate** se are în vedere, capacitatea fiecărui mijloc economic de a parcurge calea normală a ciclului de exploatare până la transformarea lui în bani. Timpul necesar sau **gradul de lichiditate** este termenul în care un bun economic sau un drept poate fi transformat în bani lichizi în cursul circuitului lor.

Din punctul de vedere al criteriilor menționate: valorificarea și lichidarea, se pot delimita următoarele structuri de activ: active fixe și active circulante.

Activele fixe, numite și imobilizări sau active imobilizate, cuprind acele categorii de bunuri care au o existență durabilă în întreprindere și care nu se consumă la prima utilizare. În cadrul acestora se cuprind următoarele mari mase patrimoniale: imobilizări corporale, imobilizări necorporale și imobilizări financiare.

Imobilizările corporale cuprind acele bunuri materiale (corporale) care participă la procesul muncii cu întreaga lor valoare

de utilitate, dar care se consumă și își transmit în mod treptat valoarea asupra costurilor noilor produse. Ele participă la mai multe cicluri de exploatare îndeplinindu-și funcția continuu și repetat fără a se integra în conținutul material al noilor bunuri obținute. Ceea ce se transmite este numai valoarea lor. În aceste condiții valorificare, implicit reproducția imobilizărilor corporale se realizează pe calea amortizării, adică prin includerea în cheltuieli a unor cote-părți din valoarea lor.

Ca valori de utilitate (întrebuințare) imobilizările corporale se împart în două mari grupe: terenuri și mijloace fixe.

Terenurile sunt o categorie aparte de imobilizările corporale și cuprind: terenurile agricole și silvice, terenurile pentru construcții, amenajările de terenuri și alte categorii.

Mijloacele fixe din punct de vedere contabil cuprind acele bunuri care au o durată de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita prevăzută de lege. Acele bunuri care nu îndeplinesc cumulativ aceste două condiții, având numai o durată de folosire mai mare și o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, sau au o valoare mai mare decât limita prevăzută de lege și o durată de folosire mai mică de un an, sunt încadrate în categoria mijloacelor circulante materiale sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată, echipament de protecție sau de lucru, cazarmament etc. Din grupa mijloacelor fixe fac parte următoarele categorii mai importante: clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații, aparate de măsură control și reglare, mijloace de transport, animale, plantații, unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc.

Imobilizările necorporale sau nemateriale, sunt imobilizări care nu se concretizează în bunuri, ci într-un document juridic sau comercial care atestă drepturi ale întreprinderii. În mod concret în imobilizările necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire a societății, cheltuielile de cercetare- dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică, alte drepturi și valori similare, programele informatice și fondul comercial.

Concesiunea, este o convenție prin care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de a exploata anumite servicii sau bunuri ale statului.

Marca de fabrică, reprezintă sume investite de către întreprindere pentru a face ca produsele ei să se deosebească de produsele similare ale altora.

Brevetul, este actul prin care se recunoaște unei persoane dreptul de a exploata exclusiv un anumit produs (al cărui autor este).

Licența, este dreptul câștigat de o altă persoană de a exploata un brevet de invenție prin cumpărarea acestuia.

Fondul comercial, este denumirea dată dreptului suplimentar, peste valoarea bunurilor închiriate, convenit proprietarului pentru existența unor condiții deosebite, care pot aduce un avantaj material închirietorului.

Amortizarea imobilizărilor necorporale se realizează prin încorporarea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora de minimum 20%.

Imobilizările financiare, cuprind valorile patrimoniale sub forma de participație la capitalul permanent al altor societăți, precum și titlurile de credit pe termen lung.

Participație, acest termen este sinonim cu sistemul participării unei societăți la formarea capitalului altei societăți prin cumpărarea acțiunilor acesteia din urmă.

Titlurile de participare, sunt documente de valoare care atestă dreptul convenit posesorului lor sub formă de acțiuni, părți sociale și creanțe atașate participanților.

Acțiunile, sunt hârtii de valoare care constituie titlu ce atestă participare la capitalul unei societăți și care dă dreptul deținătorului să primească dividend.

Dividentele, sunt cote-părți repartizate din profiturile obținute de societățile comerciale unde titularul de patrimoniu deține titluri de participare.

Părțile sociale, reprezintă valoarea bunurilor aduse ca aport în societate pentru formarea capitalului acesteia.

Creanțe atașate participanților reprezintă drepturi ale întreprinderii născute din relațiile de acordare de împrumuturi întreprinderilor la care deține titluri de participare.

Titlurile de credit pe termen lung sunt credite pe termen lung sub forma obligațiunilor cu venit fix plasate de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăți comerciale. Aceste credite sunt rambursate la termen fix, iar amortizarea acestora se realizează sub forma dobânzilor.

Obligațiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

Activele circulante, sunt acele bunuri care se caracterizează prin faptul că participă la procesul de producție cu întreaga lor valoare de utilitate și care se consumă și își transmit dintr-o dată valoarea de utilitate și valoare asupra noului produs.

Din punct de vedere economic și financiar, activele (mijloacele) circulante se caracterizează prin aceea că se află într-o continuă fluentă valorică, ele își schimbă forma naturală și funcțională (marfă, bani, creanțe) în cadrul stadiilor circuitelor economice (aprovizionare, producție, desfacere). Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele forme concrete de mijloace circulante sunt înlocuite continuu cu exemplare noi de același fel.

Sub aspectul lichidității, caracteristica de bază a activelor circulante este aceea că durata ciclului de exploatare este mai mică de un an; ele intră și ies, în și din unitate de mai multe ori sau cel puțin o dată în cursul unui exercițiu financiar.

În funcție de forma concretă pe care o îmbracă și de funcția pe care o îndeplinesc în cadrul ciclurilor de exploatare, activele circulante se împart în: mijloace circulante materiale, mijloace circulante în decontare și mijloace circulante bănești.

a) Mijloacele circulante materiale, numite stocuri și producție în curs de execuție, reprezintă acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de materii prime și materiale,

producția în curs de execuție, produse finite, mărfuri și ambalaje. Ele intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii pentru a fi consumate în primele faze de fabricație ca materii prime și materiale, sau pentru a fi vândute în situația în care au starea de mărfuri, produse finite, sau semifabricate.

În sfera mijloacelor circulante materiale se mai includ și obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată, echipamentul de protecție (protejează sănătatea), echipamentul de lucru (protejează îmbrăcămintea), îmbrăcămintea specială, accesoriile de pat, sculele, instrumentele, mecanismele, și verificatoarele cu destinație specială.

b) Mijloacele circulante bănești, sau plasamente de trezorerie și disponibilitățile bănești, sunt acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani. Structural ele se pot găsi sub forma de plasamente de trezorerie, disponibilități bănești și alte valori.

Plasamentele de trezorerie reprezintă titluri de valoare cumpărate temporar de către titularul de patrimoniu pentru a fi distribuite salariaților, vândute terților, sau pentru a fi distruse.

Disponibilitățile bănești sunt mijloace care îmbracă efectiv forma de bani, fiind delimitate în : numerar în caserie, disponibil în conturi curente și de disponibil, disponibil bănesc în devize liber convertibile, acreditive, carnete de cecuri cu limită de sumă.

Alte valori delimitează acele active existente în casieria întreprinderii care îmbracă forma concretă de timbre poștale și fiscale, tichete de călătorie, bilete de tratament și odihnă etc..

c) Mijloace circulante în decontare, numite și creanțele întreprinderii, reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice și pentru care urmează să primească un echivalent valoric.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic prin noțiunea de **debitori**.

Debitorii întreprinderii sub forma creanțelor din vânzări sunt delimitați în contabilitate prin structurile de **clienți și efecte de primit** sau efecte comerciale. Creanțele care nu aparțin propriu-zis ciclului de exploatare sunt delimitate prin structura **decontării cu asociații** pentru acțiunile subscrise și nevărsate încă și pentru aportul social subscris și ne depus încă și **alți debitori** – pentru debitori din avansuri spre decontare, debitori din reclamații și litigioși, debitori din pagube aduse patrimoniului.

În structura creanțelor un loc aparte îl ocupă categoria efecte de primit. **Efectele de primit**, sau efectele comerciale sunt titluri de valoare sub formă de trată, bilete de ordin, cec și warant, negociabile care fac dovada unei creanțe într-o sumă determinată și plătită imediat sau într-un termen scurt. De exemplu, dacă întreprinderea a cumpărat materiale de la un furnizor, acestea pot fi plătite într-un timp relativ scurt față de termenul prevăzut în contract, astfel: fie furnizorul trimite odată cu factura, o trată, care dacă este acceptată (semnată), poate fi depusă la bancă și furnizorul își încasează imediat contravaloarea materialelor, fie clientul din proprie inițiativă emite un bilet la ordin pe numele furnizorului, care, de asemenea, este depus la bancă, furnizorul își încasează imediat contravaloarea materialelor. Efectele comerciale sub formă de trată sau bilet la ordin mai poartă denumirea generică de **cambie**. Cambia sub denumirea de trată este emisă din inițiativa furnizorului, iar cambia sub denumirea de bilet la ordin este emisă la inițiativa clientului (debitorului).

Cambiile acceptate pot fi decontate imediat de bancă sau pot fi vândute la bursă sub forma hârtiilor de valoare.

Titlul de valoare este un înscris, imprimat, semnat, transmisibil și negociabil care face dovada tranzacțiilor financiare și a cărui posesiune conferă drept de asociere sau drept de creanță.

Trata este cambia prin care o persoană fizică sau juridică în calitate de creditor dispune unui debitor al său să plătească o sumă de bani unei alte persoane la data și locul stabilit.

Biletul la ordin este cambia emisă de debitor în favoarea unui creditor prin care dispune să se plătească o sumă de bani la o anumită dată și într-un anumit loc.

Cecul reprezintă un document prin care o persoană (emitentul) dă ordin băncii sale de a plăti la vedere unui beneficiar o sumă determinată.

Warantul este recipisa eliberată celui care depune bunuri în păstrare la un magazin de interes general (depozit), constituind titlu de proprietate asupra bunurilor, folosit ca hârtie de valoare negociabilă, sau la obținerea de credit pe gaj.

Gajul este garanția reală care constă în afectarea unui bun aparținând debitorului sau altei persoane pentru garantarea executării obligației, creditorul având dreptul de a fi plătit în caz de nerespectare, din prețul obținut prin vânzarea silită a bunului.

1.1.2.1.2 Structurile patrimoniale de pasiv

Pasivul prin componența sa reflectă modul de finanțare a mijloacelor economice și gradul de exigibilitate al surselor de finanțare.

Finanțarea mijloacelor economice se referă la modul de dobândire economică și susținere financiară a activului titularului de patrimoniu. Pentru procurarea mijloacelor economice, o întreprindere folosește finanțarea proprie și finanțarea străină.

Finanțarea proprie a unei întreprinderi este făcută de proprietarul ei, care aduce contribuția sa materială sub formă de capital personal – în cazul întreprinderilor private, sau capital social – în cazul societăților, la care se mai adaugă unele resurse proprii cum sunt: rezervele, fondurile, profitul etc..

Finanțarea străină este asigurată de terța persoană în raport cu titularul de patrimoniu, care-i împrumută capitalurile sub diferite forme juridice, cum sunt: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri și datoriile în curs de decontare.

Corespunzător celor două categorii de finanțări, sursele de finanțare se împart în surse proprii și surse străine.

Exigibilitatea surselor de finanțare se referă la termenul lor de decontare. Acest termen, în cazul capitalului propriu operează în momentul lichidării patrimoniului, iar în cazul datoriilor, termenul de scadență poate fi mai mare sau mai mic decât exercițiul financiar, după cum datoriile sunt pe termen lung sau pe termen scurt.

În funcție de gradul de exigibilitate, sursele de finanțare se împart în surse permanente și surse curente. **Sursele permanente** sunt formate din sursele proprii și sursele străine pe termen lung, iar **sursele curente** sunt corespunzătoare datoriilor pe termen scurt.

a) Sursele proprii, sunt denumite și capital propriu și corespund finanțării proprii a mijloacelor aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii. Din structura acestora fac parte: capitalul propriu, subvențiile de capital, primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, fondurile, profitul, provizioanele.

Capitalul propriu, este sursa proprie permanentă. Aceasta are un caracter avansabil. El se constituie la înființarea întreprinderii, fiind condiția de existență și funcționare a acesteia. La întreprinderile private individuale, formarea capitalului propriu are loc pe calea aportului personal, la întreprinderile asociative prin aportul în bani și sub formă de bunuri aduse de asociați, iar în societăți prin aportul în natură și prin subscrierea de acțiuni.

În timpul funcționării societății, capitalul propriu se poate majora prin emisiunea de acțiuni noi reprezentative de aporturi noi în bani și în natură, precum și printr-o serie de operațiuni interne, cum sunt: încorporarea rezervelor, primelor și diferențelor de reevaluare în capital, prin asimilarea fondului de dezvoltare economică, precum și cotele-părți din profit repartizate la capital.

Reducerea capitalului unei societăți se efectuează prin rambursarea către acționari a unei părți din capital atunci când societatea consideră capitalul disproporționat în raport cu activitatea

sa. De asemenea, reducerea capitalului poate avea loc prin acoperirea pierderilor înregistrate anterior.

O altă operație specifică capitalului este cea de amortizare. **Amortizarea capitalului** constă în a rambursa acționarilor depunerile fără ca prin aceasta să se diminueze capitalul. Rambursarea se realizează prin afectarea unei părți din profit, sau prin utilizarea rezervelor constituite anterior din profit în acest scop.

Subvențiile de capital sunt obținute de la bugetul de stat pentru finanțarea unor investiții la care este interesat și statul și pentru compensarea unor importuri-exporturi deficitare.

În strânsă corelație și în completarea capitalului propriu, întreprinderea mai constituie în mod curent, în funcție de nevoi, o serie de fonduri proprii cu scop determinat și caracter consumabil. Asemenea fonduri pot fi: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit, alte fonduri. Crearea acestor fonduri are loc în fiecare an prin autofinanțare, adică prin repartizarea unor cote-părți din profit, iar utilizarea lor se face în scopul acoperirii cheltuielilor privind dezvoltarea unității, stimularea salariaților, acoperirea unor nevoi sociale.

Rezervele, acestea se constituie în scopul conservării capitalului în anii în care exercițiul financiar se încheie cu pierderi. Acestea se constituie tot pe calea autofinanțării.

Provizioanele, acestea se constituie în scopul acoperirii pierderilor pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecierea valorii activelor și pentru creșterea valorii pasivelor. Si provizioanele se constituie tot pe calea autofinanțării, prin includerea unor cote părți în cheltuieli.

Primele legate de capital se constituie în scopul completării capitalului propriu. Ele se constituie prin autofinanțare, prin includerea în prețul de vânzare al acțiunilor când valoarea de emisie este superioară valorii nominale a acestora. Primele constituite sunt utilizate în scopul majorării capitalului și a rezervelor.

Diferențele de reevaluare, acestea se constituie în scopul compensării pierderilor din devalorizarea imobilizărilor, prin includerea în prețurile de înregistrare a acestora, a diferențelor între valoarea de înregistrare și valoarea actuală stabilită cu ocazia reevaluării potrivit unor dispoziții legate. Diferențele constituite sunt folosite în scopul majorării capitalului propriu.

Prin asimilare, reprezintă surse proprii profiturile obținute în exercițiul financiar curent, sau cele obținute în anul precedent, dar nerepartizate. Această sursă are un caracter provizoriu. În momentul repartizării profiturilor, sursa provizorie se transformă, după caz, în fonduri cu scop determinat, sau în rezerve.

b) Sursele străine denumite și datorii, obligații sau capital străin, exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terți pentru care unitatea patrimonială trebuie să restituie echivalentul valoric sau să acorde o prestație. Acestea cuprind împrumuturile acordate de bănci sau alte instituții de creditare, precum și datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu alte persoane fizice sau juridice. Sursele străine sunt prezente și funcționează din momentul nașterii obligațiilor față de terți și până în momentul rambursării (în cazul creditelor) și a plății (în cazul datoriilor generate de relațiile de decontare), după caz.

Toate obligațiile cu termen de scadență mai mare de un an sunt purtătoare de dobânzi, iar creditele primite sunt purtătoare de dobânzi, indiferent dacă sunt pe termen lung, mijlociu sau scurt.

Din structura surselor străine fac parte următoarele mase patrimoniale: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri, datoriile comerciale, datoriile fiscale, datoriile salariale și datoriile față de asociați și acționari.

Creditele bancare și împrumuturile de titluri, care sunt denumite și **datorii financiare** exprimă creditele primite de la instituțiile de creditare și împrumuturile primite pe bază de obligațiuni emise de titularul de patrimoniu.

Obligațiunile reprezintă titluri de credit sau de valoare emise de unitate, susceptibile de a fi plasate în public și de a fi negociabile. Titularul de patrimoniu care emite un astfel de împrumut se angajează să ramburseze titlurile la termen și să plătească o dobândă pe bază de talon.

Datoriile comerciale sunt angajamente în curs de decontare față de furnizori pentru aprovizionări de materiale, mărfuri, lucrări executate și servicii prestate. Aceste obligații sunt delimitate prin structurile de **furnizori** dacă angajamentele se decontează în termen normal prevăzut în contracte și prin structura și **efecte de plată** sau efecte de comerț dacă plata se face imediat sau într-un timp scurt. În categoria datoriilor comerciale se includ și avansurile primite de la clienți în contul bunurilor de livrat, lucrărilor de executat, serviciilor de prestat.

Efectele de plată reprezintă obligații de plată față de furnizori stabilite pe bază de efecte comerciale.

Datorii fiscale, salariale și sociale exprimă în ordine: obligațiile din impozite și taxe față de bugetul statului, din salarii și stimulente față de personalul unității, precum și obligațiile sociale pentru pensia complementară și asigurare în caz de șomaj.

1.1.2.2 Structurile de cheltuieli și venituri

Pentru descrierea și analiza proceselor interne care produc transformări cantitative și calitative în masa patrimoniului, în obiectul contabilității se folosesc structurile de cheltuieli și venituri.

Din punct de vedere economic și financiar **cheltuielile** desemnează raporturi cu privire la alocarea și utilizarea valorilor economice în cadrul proceselor interne transformatoare. Definite astfel, cheltuielile acoperă angajarea, consumul și plățile privind factorii de producție – natura, munca și capitalul. Angajarea factorilor de producție are loc în momentul în care se contractează o obligație bănească generatoare de plăți sau consumatoare de resurse.

Consumul este specific utilizării factorilor de producție în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive. Plățile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în cadrul relațiilor de decontare cu alte persoane. De exemplu, în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizori, angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care se crează obligația bănească față de furnizor de a plăti materialele primite de la acesta, consumul este prezent în momentul utilizării materialelor în procesul de producție, iar plățile în momentul achitării obligației față de furnizor.

De regulă în obiectivul contabilității sunt delimitate și evidențiate ca o structură distinctă numai cheltuielile sub forma consumului. În această calitate ele reprezintă consumuri efectuate pentru a produce și vinde bunuri materiale lucrări și servicii.

Orice cheltuială efectuată de către un titular de patrimoniu are o sursă de finanțare sau este producătoare de rezultat. În plan economic și financiar pentru definirea sursei de finanțare a cheltuielilor și a rezultatului obținut se utilizează noțiunea de venit. În felul acesta, **veniturile** reprezintă fondurile ce revin titularului de patrimoniu ca rezultat al propriei sale activități.

Veniturile pot fi delimitate și evidențiate în contabilitate în trei momente: obținerea rezultatului, avansarea rezultatului și încasarea rezultatului. Exemplu la o întreprindere producătoare, venitul este înregistrat în momentul în care s-a obținut ca rezultat produsul finit, lucrarea sau serviciul. Momentul angajării intervine în situația în care rezultatul este predat sau facturat clientului, deci în momentul în care s-a creat creanța asupra acestuia. Incasarea are loc în momentul în care creanța s-a transformat în bani.

Ca structuri patrimoniale distincte sunt reprezentate, de regulă, veniturile create ca rezultat aflate în ipostaza de facturare sau încasare.

În funcție de destinația lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli excepționale.

Cheltuielile de exploatare sunt ocazionate de activitatea curentă de producție și comercială a întreprinderii. În structura acestora se cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale și obiecte de inventar, cheltuielile privind amortizările și provizioanele, cheltuielile cu salariile, cheltuielile cu plata lucrărilor și serviciilor prestate de terți și alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: pierderile din creanțe legate de participații, pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferențe nefavorabile de curs valutar din operații curente cu disponibilități în devize, dobânzile plătite la împrumuturile primite, sconturile acordate clienților (diferența între valoarea nominală și cea reală a efectelor comerciale), alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile excepționale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și se referă la operațiile de gestiune și operații de capital. În grupa cheltuielilor privind operațiile de gestiune se cuprind: amenzi, penalități, despăgubiri plătite, lipsuri de inventar, donații și subvenții acordate, donațiile făcute în scopuri umanitare și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși. În grupa cheltuielilor privind operațiile de capital se cuprind: valoarea contabilă a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli excepționale.

Veniturile: în funcție de activitățile care le generează se împart în: venituri din activitatea de exploatare, venituri financiare și venituri excepționale.

Veniturile realizate din activitatea de exploatare sunt grupate astfel: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate; venituri din producția de imobilizări; venituri din subvenții de exploatare; venituri realizate în avans.

Veniturile financiare cuprind: venituri din participații, venituri din creanțe imobilizate, venituri din titluri de plasament, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute și alte venituri financiare.

Veniturile excepționale sunt formate din două grupe: venituri din operații de gestiune și venituri din operații de capital. Din grupa veniturilor din operații de gestiune fac parte: despăgubiri și penalități încasate; valoarea bunurilor primite gratuit; valoarea bunurilor rezultate din dezmembrarea imobilizărilor, drepturilor de personal neridicate, prescrise.

Din grupa veniturilor excepționale din operații de capital fac parte: cota-parte a subvenției pentru investiții virate asupra rezultatului exercițiului și prețului de vânzare al activelor imobilizate cedate.

În cadrul structurilor de cheltuieli și venituri este reprezentat ca structură distinctă și rezultatul exercițiului sub formă de profit (beneficiu) sau pierdere.

Cu toate că profitul reprezintă acele venituri care au depășit cheltuielile, iar pierderile, cheltuielile care nu au fost acoperite din venituri, ele au totuși un circuit distinct, separat în timp de cel al cheltuielilor și veniturilor.

În funcție de cele două structuri de bază-cheltuielile și veniturile, rezultatele se împart și ele în: rezultate din activitatea de exploatare, rezultate financiare și rezultate excepționale.

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferența dintre veniturile din operațiile curente, respectiv: veniturile din exploatare plus veniturile financiare și cheltuielile perioadei curente, respectiv, cheltuielile de exploatare plus cheltuielile financiare.

Rezultatul excepțional reprezintă diferența dintre veniturile excepționale, ca urmare a unor operații efectuate de unitatea patrimonială, care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Rezultatul brut este format din rezultatul curent plus rezultatul excepțional. Dacă din rezultatul brut se scade impozitul pe profit se obține rezultatul net.

	CHELTUIELI	VENITURI	REZULTATE
1	Cheltuieli de exploatare	Venituri din activitatea de exploatare	Rezultate din activitatea de exploatare
2	Cheltuieli financiare	Venituri financiare	Rezultate financiare
3=1+2			Rezultate curente
4	Cheltuieli excepționale	Venituri excepționale	Rezultate excepționale
5=3+4	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat brut
6			Impozit pe profit
7=5-6			Rezultatul net

Figura 1.2. Structura cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor.

1.2 METODA CONTABILITATII

1.2.1 Noțiunea și conținutul metodei contabilității

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea având un obiect propriu de cercetare, are totodată și o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

Complexitatea obiectului de studiu al contabilității, impune o complexitate a procesului cunoașterii acestuia. În aceste condiții, analiza elementelor componente ale obiectului contabilității, trecerea de la fapte la concluzii generale, de la fenomene la sesizarea esenței lor, necesită folosirea judicioasă a unor tehnici de lucru, procedee și metodologii de cercetare.

Metoda este calea rațională de urmat în vederea atingerii unui scop, iar procedeul este mijlocul de realizare a scopului urmărit.

Fiecare știință folosește o singură metodă de cercetare în componența căreia se cuprind mai multe procedee tehnice de lucru.

Deci, **metoda contabilității** cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică și cu ajutorul căroră cercetează starea și mișcarea elementelor patrimoniale ale unităților patrimoniale, pentru a sesiza legăturile dintre ele, ca pe această bază să se calculeze rezultatele finale și să analizeze și controleze activitatea desfășurată de unitățile respective.

Rezultă că, contabilitatea ca disciplină științifică, are o singură metodă de cercetare, care se compune din mai multe procedee tehnice de lucru.

Utilizarea ca un tot unitar a procedeelelor metodei contabilității în interdependența și condiționarea lor reciprocă este determinată de interdependență și legăturile reciproce dintre componentele patrimoniului ca obiect al contabilității, lucru care rezultă din următoarele caracteristici:

1) Metoda contabilității face posibilă cuprinderea în sfera ei de cercetare a tuturor elementelor patrimoniale privite sub dublu aspect, a căror existență și mișcare se circumscrie în expresie valorică la nivelul unei unități gestionare, titulară de patrimoniu.

2) Între mijloacele economice pe de o parte și procesele economice interne pe de altă parte, reflectate de metoda contabilității, există o interdependență și condiționare reciprocă, în sensul că fără existența mijloacelor economice n-ar fi posibilă desfășurarea proceselor economice, iar fără desfășurarea proceselor economice, n-ar fi posibilă reproducerea mijloacelor economice.

3) Aceeași interdependență și condiționare reciprocă există între mijloacele și procesele economice pe de o parte și sursele de finanțare ale acestora, pe de altă parte, reflectate pe procedeele contabilității, în sensul că orice modificare în volumul și structura mijloacelor și proceselor transformatoare, determină direct sau indirect, o modificare în volumul și structura surselor de finanțare.

Pentru elucidarea particularităților obiectului ei de studiu, contabilitatea se bazează pe o serie de trăsături caracteristice, astfel:

1) Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilității constă în reflectarea patrimoniului unității patrimoniale, atât sub aspectul utilității și funcționalității bunurilor economice care îl compun, adică al destinației economice a acestora (mașini, utilaje, instalații, clădiri, materiale, produse finite etc.), cât și sub aspectul relațiilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al surselor de finanțare.

Cu alte cuvinte, este vorba de același patrimoniu al întreprinderii privit ca un tot unitar, care în contabilitate este reflectat sub dublu aspect. Această dublă reprezentare a stării și mișcării patrimoniului întreprinderii a constituit dintotdeauna trăsătura esențială, care determină conținutul metodei contabilității. Ea poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații, prin egalitatea dintre cele două aspecte ale patrimoniului (**Mijloacele economice = Surse de finanțare**), cunoscută sub denumirea de ecuația dublei reprezentări.

2) Elementele patrimoniale ale întreprinderii se află într-o continuă mișcare și transformare în fazele circuitului economic rămânând totuși, într-un echilibru permanent în cadrul unității respective. Acest echilibru este evidențiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei contabilității, și anume **dubla înregistrare**.

Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare, prin faptul că în timpul mișcării și transformărilor lor, elementele patrimoniului întreprinderii nu încetează de a fi privite sub dublul lor aspect, al utilității, funcționalității, valorificării lor, adică și destinației economice și al provenienței, modului de dobândire, surselor de finanțare, aspecte care se reflectă concomitent ca un raport de echivalență între doi termeni, unul care evidențiază mijloacele economice, iar cel de al doilea care evidențiază sursele de finanțare. Raportul de echivalență este reprezentat atât în cazul



măririi concomitente a mijloacelor și surselor, cât și în cel al micșorării lor.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mișcarea și transformarea mijloacelor economice în fazele circuitului economic generează operații de ieșire dintr-o fază și de intrare în alta; de transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune (de păstrare, de producție, de cheltuieli) în altul. Astfel, activele circulante sub formă de materii prime și materiale se transformă în active circulante sub formă de semifabricate și produse finite, care la rândul lor își schimbă forma din active circulante bănești, care de asemenea, își schimbă forma în active circulante materiale. În acest circuit în care contabilitatea înregistrează trecerea aceluiași valori dintr-o stare sau formă în alta, înregistrarea valorii respective se face de două ori, deci, apare dubla înregistrare a operațiunilor respective, în sensul că vechea fază, vechea formă sau vechiul loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieșirile, micșorările, iar noua fază: noua formă, noul loc constituie cel de al doilea termen al egalității, care polarizează intrările, creșterile elementului sau fenomenului respectiv. Potrivit acestei trăsături a metodei contabilității, orice operație economică, este încadrată și analizată sub dublul aspect, în raport cu efectul pe care îl produce asupra elementelor care stau la baza înfăptuirii ei.

Folosirea dublei înregistrări în contabilitate, îi dă acesteia posibilitatea să reflecteze în dinamică, pe baza unui sistem coerent, cele două aspecte ale dublei reprezentări a patrimoniului. Pornind de la relația generală de echilibru proprie dublei reprezentări (Mijloace economice = Surse de finanțare), prin dubla înregistrare se crează cea de a doua relație specifică acesteia, și anume **(Creșterea mijloacelor economice + Micșorarea surselor economice = Creșterea surselor economice + Micșorarea mijloacelor economice)**, cunoscute sub denumirea de ecuația dublei înregistrări.

Dubla înregistrare prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, atât pe linia sporirii proprietăților informative ale datelor furnizate, cât și pentru faptul că dă posibilitatea efectuării unui control permanent asupra exactității înregistrărilor efectuate cu privire la operațiile economice, asigurând astfel o exactitate maximă a datelor respective.

De menționat că, atât dubla reprezentare a patrimoniului, cât și dubla înregistrare a operațiunilor, ca trăsături esențiale ale metodei contabilității, sunt specifice numai acesteia, fără a se mai întâlni la alte discipline economice, motiv pentru care ele se constituie ca **principii de bază ale metodei contabilității**.

Pentru elucidarea și altor particularități ale obiectului de studiu al contabilității, metoda acesteia se mai bazează și pe alte trăsături. Astfel, o altă trăsătură a metodei contabilității este aceea a folosirii unor procedee care să permită înregistrarea valorică a existenței și mișcării patrimoniului întreprinderii, adică studiarea a acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative, cât și a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoașterii analitică a stării și mișcării tuturor elementelor patrimoniale, iar prin gruparea și sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra patrimoniului întreprinderii.

De asemenea, metoda contabilității are ca trăsătură caracteristică reflectarea cu ajutorul procedeelor sale de lucru, numai a operațiunilor valorice cu privire la fenomenele și procesele economice care au avut loc și se face dovada înfăptuirii lor prin acte scrise. Sprijinindu-și înregistrările sale pe documente, contabilitatea oferă informații precise cu privire la integritatea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor și poate oricând proba în raporturile de drepturi și obligații ale întreprinderii cu alte întreprinderi, instituții și persoane fizice.

Se poate conchide că metoda contabilității reprezintă totalitatea procedeelor interdependente pe care le folosește în scopul realizării obiectului ei de studiu. Dacă prin obiectul său de studiu,

contabilitatea urmărește căutarea răspunsurilor la problemele privind ce fenomene și procese trebuie înregistrate, când și unde au loc, metoda, prin procedeele ei de lucru, răspunde la întrebările: cum trebuie înregistrate acestea și de ce s-au produs, care este cauza și geneza lor.

1.2.2 Procedeele metodei contabilității

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda acesteia folosește o serie de procedee care permit furnizarea de informații cu privire la fenomenele și procesele economice care au loc în cadrul unităților patrimoniale.

Aceste procedee se împart în trei grupe:

- procedee comune tuturor științelor;
- procedee specifice metodei contabilității;
- procedee ale metodei contabilității, utilizate și de alte discipline economice.

a) Procedee comune tuturor științelor. Dintre procedeele comune tuturor științelor metoda contabilității utilizează: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza etc.

Observația, este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe. Contabilitatea folosește procedeul observației pentru cunoașterea fenomenelor și proceselor economice care se pot exprima valoric și care după ce au fost consemnate în documente, le reflectă cifric, numeric, cu ajutorul procedeele sale specifice de lucru și cu respectarea normelor și principiilor care o călăuzesc.

Raționamentul se aplică de către metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, pornind de la fenomenele și procesele economice care intră în obiectul său de studiu și care au fost observate, să ajungă la concluzii noi ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee. Astfel, pe bază de raționament s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între mijloacele economice

și sursele de finanțare a acestora există o egalitate perfectă, fiind vorba de același patrimoniu privit sub dublu aspect. Tot prin raționament s-a stabilit influența pe care o produc operațiile economice asupra activului și pasivului unității, regulile care stau la baza reflectării operațiilor economice și financiare în conturi, conținutul unor indicatori furnizați de contabilitate, etc.

Comparația se folosește de metoda contabilității prin alăturarea a două sau mai multe fenomene și procese economice care se pot exprima valoric, cu scopul de a stabili asemănările și deosebirile dintre ele, ca pe această bază să se fixeze anumite noțiuni, să se tragă o serie de concluzii. Comparația este utilizată frecvent în cadrul procedeeelor metodei contabilității. Astfel, se compară veniturile cu cheltuielile pentru a stabili rezultatele finale, se compară indicatorii realizați cu cei prestabiliți pentru a se determina abaterile în vederea adoptării deciziilor corespunzătoare, etc.

Clasificarea este acțiunea de împărțire, distribuire, repartizarea sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a obiectelor sau fenomenelor în funcție de asemănările și deosebirile dintre ele. Asemănările le apropie și le încadrează în aceeași clasă, iar deosebirile le diferențiază și le distribuie în clase diferite. Metoda contabilității folosește clasificarea atât în cadrul procedeeelor specifice, cât și în cadrul celor comune altor discipline economice pentru studierea rațională și sub diferite aspecte a patrimoniului întreprinderii, respectiv a mijloacelor economice, a surselor de finanțare, a cheltuielilor, veniturilor, pentru studierea sistematică a documentelor, a evaluării etc.

Analiza reprezintă un procedeu științific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen, care se bazează pe examinarea, pe studierea sistematică a fiecărui element component în parte. În contabilitate, analiza are un câmp foarte larg de aplicare. Astfel, analiza contabilă este folosită la înregistrarea corectă a operațiilor economice, analiza bilanțului pentru stabilirea situației economico-financiare, a unității, a cauzelor care au determinat-o și a deciziilor ce urmează a se

adopta, analiza contului de rezultate pentru cunoașterea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii.

Sinteza ca procedeu științific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare. Este folosită la scară largă de metoda contabilității în operațiile de grupare și centralizare a datelor pentru a le face din ce în ce mai sintetice în scopul generalizării concluzilor ce se desprind din analiza acestora.

b) Procedeele specifice metodei contabilității

Procedeele specifice metodei contabilității, utilizate pentru cercetarea și studierea obiectului său, sunt: bilanțul, contul și balanța de verificare.

Bilanțul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, prin care se înfăptuiește dubla reprezentare a patrimoniului întreprinderii. Cu ajutorul bilanțului se prezintă la un moment dat în expresie valorică, patrimoniul întreprinderii sub dublu său aspect și anume: pe de o parte sub aspectul destinației economice și pe de altă parte, sub aspectul surselor de procurare.

Prin acest procedeu, metoda contabilității asigură sintetizarea și generalizarea datelor pe verigi distincte ale economiei naționale pornind de la nivelul unităților patrimoniale, ministere, alte organe centrale și până la nivelul economiei naționale. Aceste verigi fiind înzestrate încă de la înființarea lor de către proprietar cu patrimoniul necesar desfășurării activității lor, vor reflecta în datele contabilității situația existentă, atât sub aspectul utilității, funcționalității și valorificării bunurilor economice care îl compun, adică a mijloacelor, cât și sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al surselor de finanțare a bunurilor respective. Pentru a obține acest lucru este necesară generalizarea tuturor datelor referitoare la situația unității la un moment dat, cu ajutorul procedurii specifice metodei contabilității, bilanțul.

Deoarece, bilanțul cuprinde situația patrimoniului întreprinderii

la un moment dat, el exprimă în același timp rezultatul utilizării și valorificării acestui patrimoniu în perioada dată, deci furnizează informații generale privitoare la situația economică și financiară a întreprinderii și la relațiile ei economice cu alte unități, furnizând numai informații generale sintetice, obținute din centralizarea datelor contabilității curente. Bilanțul este complectat de o serie de situații anexe, prin care se explică și se detaliază anumite laturi ale activității economice și financiare a unității.

Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mișcările succesive care se produc ca urmare a operațiilor economice în structura și mărimea patrimoniului unei întreprinderi, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv un alt procedeu specific, care poartă denumirea de cont.

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element patrimonial, de activ și de pasiv precum și a fiecărei poziții noi pe care o ocupă fiecare element în mișcarea și transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Aceste conturi au legături reciproce, atât între ele, cât și cu bilanțul, legături determinate de unitatea obiectului contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează sistemul conturilor.

Contabilitatea dispune de un sistem de conturi în care reflectarea tuturor operațiilor rezultate din mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale are la bază dubla înregistrare. Această trăsătură a contabilității face posibilă cuprinderea cu ajutorul sistemului de conturi a întregului său obiect și menținerea unui echilibru permanent, necesar pentru verificarea exactității datelor înregistrate în conturi. Dacă bilanțul generalizează prin indicatorii săi mersul activității întreprinderii, contul este procedeul care particularizează această activitate, furnizând informațiile necesare pentru caracterizarea fiecărui mijloc economic, proces economic, sursă de finanțare și rezultatul final.

Legătura dintre cont, care furnizează informațiile de detaliu asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilității și bilanț,

care furnizează informații generalizatoare asupra activității de ansamblu a întreprinderii, se realizează cu ajutorul altui procedeu specific metodei contabilității numit balanță de verificare.

Balanța de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul întreprinderii, dând prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Datele balanței de verificare stau la baza întocmirii bilanțului. Cu ajutorul ei se centralizează întreaga activitate economică a întreprinderii, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. Astfel, se obțin informațiile de ansamblu asupra întregului patrimoniu aflat în administrarea întreprinderii și asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii fiecărei întreprinderi posibilitatea de a cunoaște volumul modificărilor survenite în structura patrimoniului, atât pe perioada curentă, cât și cumulat din perioadele precedente de gestiune, în vederea adoptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activității întreprinderii în perioadele viitoare.

Operația de centralizare a datelor contabilității cu ajutorul balanței de verificare, este posibilă datorită oglinzirii acestora în expresie bănească, la toate nivelurile organizatorice.

Balanța de verificare îndeplinește atât o funcție de control, cât și o funcție economică, constituind puntea de legătură dintre cont și bilanț.

c) Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice.

Pe lângă procedeele specifice, contabilitatea mai utilizează în cadrul metodei sale de lucru și alte procedee comune mai multor discipline economice. Acestea sunt deosebit de necesare metodei contabilității, constituind o premisă utilă sau servind pentru completarea procedeeleor specifice, cu care se întrepătrund și formează un tot unitar.

Dintre procedeele metodei contabilității, comune și altor dis-

cipline economice, mai importante sunt: documentația, evaluarea, calculația, inventarierea.

a) Documentația constă în faptul că orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată în documentele care fac dovada îndeplinirii lor. Acest lucru este necesar pentru realizarea cerinței principale a contabilității de fundamantare și justificare a tuturor datelor sale pe bază de acte scrise.

Întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară, constituie o cerință necesară pentru cunoașterea și conducerea în cunoștință de cauză a activității întreprinderii, deoarece aceasta reclamă un control sever asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului, precum și a fiecărei operații în parte.

De subliniat și importanța deosebită pe care o au documentele pentru desfășurarea normală a lucrărilor de contabilitate, întrucât cu ajutorul lor se verifică justetea operațiilor economice, controlul gestionar asupra valorilor materiale și bănești, precum și respectarea disciplinei contractuale.

b) Evaluarea este procedeul prin care datele contabilității sunt reprezentate printr-o singură unitate de măsură, creând posibilitatea centralizării lor cu ajutorul bilanțelor de verificare și generalizare cu ajutorul bilanțului. Astfel, datele consemnate în documente, referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale, exprimate în diferite unități de măsură (kg., m², m³, to., l. etc.) pentru a putea fi înregistrate în conturi trebuie evaluate unitar prin intermediul etalonului valoric, singurul etalon generalizator.

Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități monetare cu ajutorul prețurilor.

c) Calculația este strâns legată de evaluarea ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența și mișcarea patrimoniului în toate fazele circuitului economic, precum și rezultatele finale ale activității,

este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora.

Acest procedeu își găsește aplicația cea mai largă în domeniul calculației costurilor de producție. Noțiunea de calculație are însă o accepțiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate: ea include toate formele de calcul, începând cu calcularea simplă a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor, sumelor și soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor patrimoniale inventariate, a diferențelor de inventar, și terminând cu stabilirea costului producției și calculul rezultatelor finale, precum și a tuturor indicatorilor economico-financiar prin care se apreciază activitatea desfășurată de întreprindere.

d) Inventarierea

În cursul perioadei de gestiune, se poate întâmpla ca o serie de operații economice să nu poate fi consemnate în documente în momentul producerii lor, și ca atare, să nu poată fi înregistrate în conturi. Astfel, ca rezultat al influenței unor agenți naturali, unele bunuri se degradează, își pierd din greutatea și calitatea lor; neglijența sau chiar reaua credință a gestionarilor poate duce la dispariția unor bunuri, fără ca toate acestea să poată fi înregistrate în documente și în conturi. Totodată, datele înregistrate în conturi pot să nu concorde cu realitatea și ca urmare a unor greșeli de calcul și înregistrare, situații care nu se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare.

În aceste condiții, pentru a se cunoaște situația reală a patrimoniului reflectat în contabilitate, trebuie să se verifice existența faptică, directă a tuturor elementelor sale în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în conturi și realitățile de pe teren. În acest scop, contabilitatea se folosește de un alt procedeu: inventarierea.

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța dintre datele din conturi și cele constatate la fața locului prin operația de inventariere.

1.3 Sfera de cercetare și câmpul de aplicare ale contabilității

Odată definite obiectul și metoda contabilității, este necesar să se contureze sfera de cercetare și domeniul de aplicare ale contabilității. Totodată, trebuie făcută o distincție clară între problemele cercetării contabile care derivă din obiectul contabilității și problemele pe care le ridică contabilitatea ca tehnică de investigare. Aceste două aspecte ale contabilității sunt inseparabile și se condiționează reciproc, unul arată modul de cercetare al obiectului contabilității, iar celălalt arată mijloacele de acțiune, respectiv, procedeele tehnice de lucru. În orice caz, aspectele teoretice legate de tehnica contabilă nu trebuie confundate cu munca de investigare științifică care decurge din obiectul contabilității. Stabilirea obiectului de studiu al unei discipline științifice indică în mod precis și sfera preocupărilor științifice și fixează locul pe care îl ocupă disciplina respectivă în procesul cunoașterii științifice.

În primul rând, în sfera cercetării se cuprind toate problemele legate de starea și mișcarea patrimoniului unităților economice și sociale studiate sub aspectul eficienței economice. Ca atare, finalizarea muncii de cercetare contabilă se concretizează în răspunsul fundamentat științific pe care contabilitatea trebuie să-l dea întrebării dacă un proces de exploatare este justificat din punct de vedere economic, adică dacă veniturile obținute acoperă cheltuielile efectuate și aduc un profit întreprinzătorului.

În al doilea rând, cercetarea contabilă este strâns legată de aspectele tehnice, tehnologice și organizatorice ale exploatării factorilor de producție. În elaborarea problemelor contabilitatea folosește tehnica sa proprie cu ajutorul căreia cunoaște activitatea economică desfășurată și rezultatele obținute. Se poate afirma că cercetarea contabilă derivă din conținutul cercetării din domeniul tehnic, tehnologic și organizatoric și în același timp constituie baza de orientare, punctul de plecare pentru cercetarea contabilă. În această accepțiune, cercetarea contabilă devine tot mai necesară

și mai importantă pe măsură ce unitățile economice sunt tot mai mari, iar procesele de producție tot mai complexe.

În al treilea rând, cercetarea contabilă este chemată să demonstreze rezultatele întregii activități economice și să arate factorii care le-au determinat. Prin informațiile furnizate de contabilitate se poate efectua controlul îndeplinirii obiectivelor stabilite în conformitate cu cerințele creșterii economice.

În al patrulea rând, este de subliniat faptul că multe din problemele cercetării contabile se interferează cu cele de cercetare ale altor științe tehnice sau economice (fiind grefate pe același patrimoniu), cu care trebuie să colaboreze în soluționarea lor. Fiecare dintre ele cercetează același patrimoniu dintr-un unghi de vedere, specific fiecărei discipline științifice.

Sfera de aplicare a contabilității are două dimensiuni, una pe orizontală și una pe verticală. În ceea ce privește prima dimensiune, contabilitatea cercetează starea și mișcarea patrimoniului unităților economice și sociale ca celule de bază ale economiei. Cât privește a doua dimensiune, sfera de cercetare a contabilității pe verticală, aceasta are în vedere circumscrierea contabilității pe treptele organizatorice ierarhice superioare ale economiei. Prin centralizarea datelor contabile obiectul contabilității se extinde dincolo de limitele unităților economice și sociale. Ea cuprinde deci, existența, mișcarea și transformarea patrimoniului, rezultatul final, inclusiv controlul mișcării și transformării acestuia pe ramuri de activitate și pe scara întregii economii până la nivelul economiei naționale. Prin centralizarea datelor contabilității unităților patrimoniale, acestea se varsă în „albia” comună a economiei naționale. Unitățile economice și sociale ca celule de bază ale economiei naționale nu pot fi privite izolat, rupte din angrenajul din care fac parte, ca urmare, este firesc ca situația economică și financiară a unităților patrimoniale oglindită în contabilitate să fie reflectată în formă concentrată prin indicatori sintetici până la nivelul economiei naționale.

1.4 Relațiile contabilității cu celelalte științe

În calitatea ei de disciplină științifică, contabilitatea constituie un sistem de cunoaștere privind evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a stării de mișcare a patrimoniului unei persoane fizice sau juridice. Prin realizarea obiectului său de cercetare, contabilitatea descoperă raporturile între componentele patrimoniului și pe această bază furnizează cunoștințe privind modul de gestionare și dezvoltare a acestuia. Contabilitatea face parte din grupa științelor sociale. Corespunzător naturii economice a obiectului ei de studiu, contabilitatea se încadrează în sistemul științelor economice, iar specializarea ei în probleme informaționale și de gestiune a patrimoniului o încadrează în grupa științelor economice funcționale.

Contabilitatea are strânse legături cu economia politică, lucru ce rezultă din studierea aceluiași obiect – patrimoniul – însă din puncte de vedere diferite. În timp ce contabilitatea înregistrează, prelucrează, analizează și controlează starea și mișcarea elementelor patrimoniale, economia politică studiază condițiile sociale de producție, descoperind legile care guvernează producția și schimbul bunurilor materiale în societatea omenească. În toate cazurile, cercetarea contabilă se bazează pe conținutul categoriilor economice definite de economia politică, cum sunt: marfă, bani, valoare etc. iar legăturile dintre fenomenele și procesele economice descoperite de contabilitate sunt demonstrate pe baza legilor descoperite de economia politică, acestea constituind baza teoretică a contabilității.

Studiind starea și mișcarea patrimoniului agenților economici, contabilitatea are strânse legături cu disciplinele economice funcționale, care sunt: știința managementului economic, știința financiară, analiza activității economice și controlul activității economice. Analiza activității economice, constituie o continuare a contabilității ca disciplină aplicativă, în sensul folosirii datelor ei ca sursă documentară principală în realizarea obiectului ei de studiu. În procesul analizei și controlului, datele contabile sunt

prelucrate și interpretate după metode proprii ale fiecărei discipline în parte, elaborându-se în baza lor măsurile necesare pentru perfecționarea activității economice a unităților supuse controlului și analizei. Astfel, analiza și controlul creează condiții pentru finalizarea datelor și valorificarea lor multilaterală, iar informațiile economice și financiare furnizate de contabilitate se întregesc și se desăvârșesc.

Contabilitatea are relații cu statistica, atât pe plan teoretic cât și ca activitate practică. Din punct de vedere teoretic contabilitatea ține seamă de cerințele statisticii, la elaborarea categoriilor proprii acesteia, iar din punct de vedere practic, contabilitatea pune la dispoziția statisticii un volum important de date pe care aceasta le prelucrează și le generalizează după metodele ei proprii.

Contabilitatea are relații cu dreptul, atât pe plan teoretic cât și practic.

Pe plan teoretic reamintim că patrimoniul ca obiect al contabilității este definit ca fiind totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică aparținând titularului de patrimoniu precum și bunurile la care se referă. Bunurile economice care formează activul, și relațiile de drepturi și obligații cu privire la aceste bunuri care formează pasivul, constituie conținutul teoriei juridice a activului și pasivului.

Din punct de vedere practic, contabilitatea prin înregistrările sale evidențiază raporturile juridice dintre stat și agenții economici, drepturile și obligațiile reciproce dintre agenții economici, persoane fizice și/sau juridice ce apar ca urmare a desfășurărilor proceselor economice. În contabilitate se oglindește și modul cum sunt respectate normele de drept; disciplina financiară, disciplina muncii, disciplina contractuală etc. Din această cauză, contabilitatea prezintă importanță deosebită pentru organele de drept, datele ei constituind forță probantă în justiție în stabilirea adevărului în cazul litigiilor patrimoniale.

Contabilitatea are strânse legături cu matematica, întrucât totalitatea modificărilor pe care le produc operațiile economice,

procesele economice și raporturile juridice se prezintă în ultimă instanță sub două forme: creșteri și micșorări, a căror mărime se determină cu ajutorul procedeeleor specifice metodei contabilității. Acestea au la bază calculul economic sub variatele forme ale acestuia: de calcul aritmetic, în cazul adunării și scăderii curente; de calcul algebric, în cazul însumării abaterilor pozitive și negative ale scăderii contabile (poziționale) prin trecerea unei sume dintr-un termen al egalității în altul; de calcul matricial la înregistrările sistematice și în lucrările de poziționare la întocmirea bilanțelor de verificare; cu informatica economică în cazul aplicării informaticii la prelucrarea automată a datelor contabile; cu cibernetica, contabilitatea constituind ea însăși un sistem cibernetic cu autoreglare.

Relațiile strânse și utilizarea unor instrumente și procedee matematice, au determinat pe unii autori să considere contabilitatea ca fiind o ramură a matematicii.

După Luca Paciolo, primul autor al unei cărți de contabilitate, care a încadrat tratatul său de contabilitate în partidă dublă, 1494, în lucrarea „*Summa de l'arithmetică, geometrie proportioni e proportionalita*”, aproape toți autorii care au urmat, au făcut același lucru. Alții au mers mai departe și au fundamentat anumite teorii matematice ale conturilor. Astfel, se pot menționa: teoria matematică a contabilității și conturilor susținute de Girolamo Cardano în 1539 în lucrarea sa „*Practicae mathematicae*”, P. Bouchet în 1832 care fundamentează partidă dublă cu ajutorul ecuațiilor, iar apoi Giovanni Rossi în 1889 lucrarea „*La teoria matematica della scrittura doppia*”, care face același lucru.

Autorii francezi Lautey și Guilbault în lucrarea lor „*La science des comptes mise a' la porte' de tous*” pornesc de la concepția matematică a funcționării conturilor pentru a ajunge la caracterizarea contabilității ca ramură a matematicii.

Contabilitatea nu este matematică. Faptul utilizării de către contabilitate a raționamentului, a unor instrumente, procedee și metode matematice, nu imprimă contabilității caracterul de matematică aplicată și nu schimbă sau explică conținutul metodei contabilității.

Contabilitatea a ajuns la un nivel la care conceptele ei teoretice pot fi demonstrate matematic, ceea ce îi imprimă caracterul de adevărată știință. Leonardo da Vinci menționa: „Nici o cercetare umană nu se poate numi știință adevărată dacă nu trece prin demonstrații matematice”.

În fine, menționăm legăturile contabilității cu științele tehnice deoarece tehnica contabilă reflectă cu ajutorul conturilor sintetice și analitice cheltuielile unor faze ale proceselor tehnologice sau ale întregului proces de producție al întreprinderii. Organizarea și conducerea contabilității se face în strânsă legătură cu tehnologia și organizarea tehnico-administrativă a întreprinderii.

1.5. DIRECTII DE EVOLUTIE A CONTABILITATII

1.5.1. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune

Teoria și practica contabilă se prezintă studiului sub un dublu unghi de vedere: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară sau contabilitatea întreprinderii ca sistem cu multitudinea relațiilor ei pe orizontală și pe verticală, cuprinde în câmpul său de cercetare cunoașterea și prezentarea situației patrimoniului și a rezultatelor obținute, atât față de proprietari, cât și față de terțe persoane interesate.

Astfel, în baza principiilor de bază ale contabilității și a caracterului său gestionar, ea evidențiază, calculează, analizează și controlează operațiile patrimoniale generate de relațiile întreprinderii cu mediul economic social, cât și de activitățile interne, în scopul determinării rezultatelor financiare și întocmirii documentelor contabile de sinteză și raportare: bilanțul, contul de rezultate și anexa. Deoarece, aceste documente oferă mediului extern o imagine fidelă, sintetică și retrospectivă a situației întreprinderii, contabilitatea financiară trebuie să aibă un caracter normalizat. Din această cauză atât înregistrarea operațiilor economico-financiare, cât și întocmirea și prezentarea periodică a lucrărilor contabile de sinteză, se realizează strict pe baza unor reguli generale stabilite de lege, valabile și obligatorii pentru toate unitățile economice și

sociale. Aplicarea strictă a legilor stabilite facilitează comunicarea între unități și între cei interesați, cărora le sunt destinate informațiile financiar-contabile. În același timp, aplicarea unitară și obligatorie a regulilor permite înțelegerea cu ușurință și asigură comparabilitatea conținutului lucrărilor de sinteză contabilă, atât în succesiunea exercițiilor financiare, cât și între unități diferite.

Modelul raporturilor întreprinderii cu mediul economico social se poate prezenta astfel:

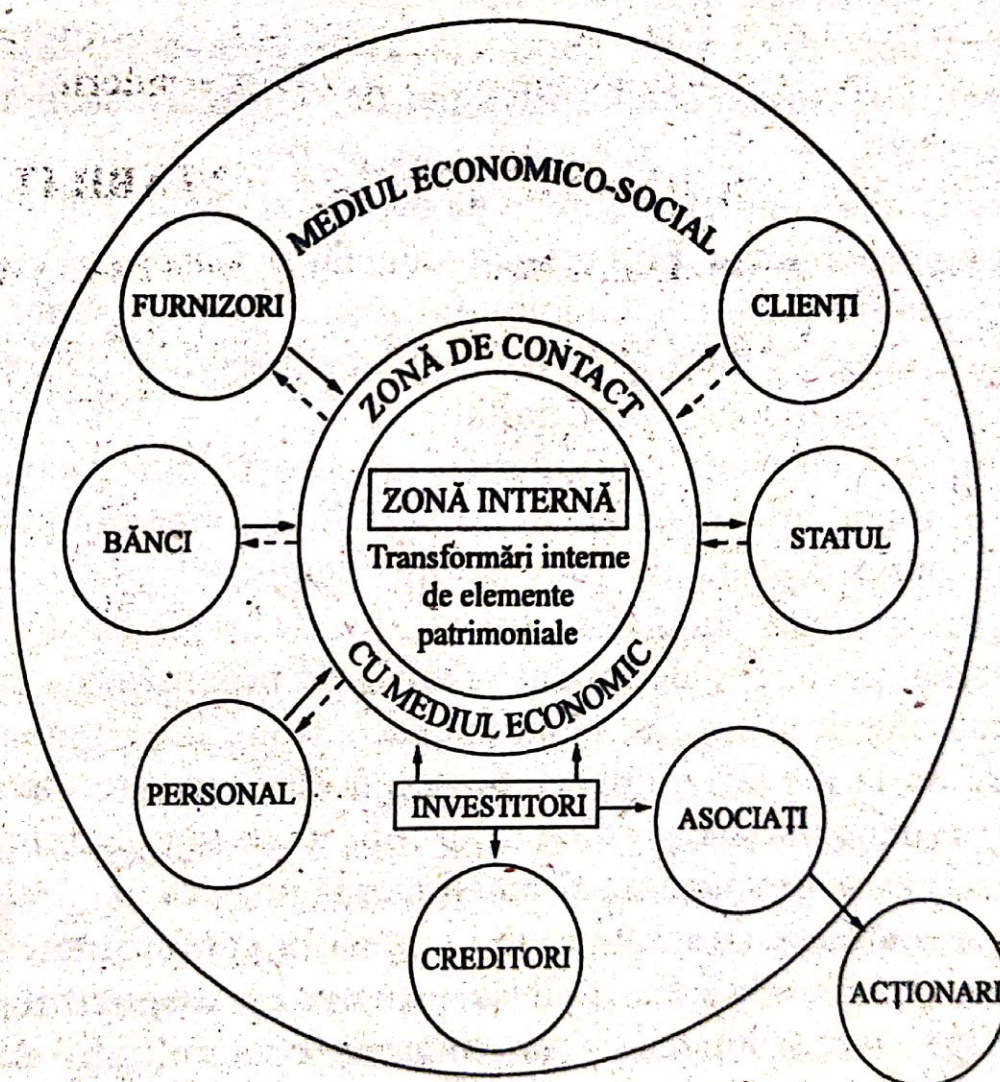


Fig. 1.2 După A. Cibert, *Comptabilite' generale*

Contabilitatea de gestiune, numită și analitică sau de exploatare, urmărește cu mijloace specifice conabilității, totalitatea transformărilor interne produse în masa patrimonială: consumuri

de active circulante, forță de muncă, utilaje etc. pentru stabilirea costurilor, precum și toate elementele necesare stabilirii veniturilor întreprinderii, provenind din produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate.

Ea înregistrează informațiile necesare mersului activității de exploatare, controlul riguros și sistematic asupra modului de utilizare a factorilor de producție în diferitele compartimente (secții, sectoare, ateliere, ferme etc.) ale întreprinderii.

Prin rolul său, această componentă a contabilității întreprinderii facilitează gestiunea, controlul și analiza activității interne, constituind instrumentul principal de informare asupra mersului activității, asupra randamentelor și performanțelor, cât și a rezultatelor concrete obținute pe parcursul desfășurării proceselor economice interne. Prin urmare, contabilitatea de gestiune internă, furnizează conducerii unității informațiile necesare în mod operativ pentru luarea în timp optim a deciziilor și măsurilor corespunzătoare pentru bunul mers al activității economico-financiare în toate compartimentele întreprinderii. Din această cauză, contabilitatea de gestiune urmărește și controlează într-o manieră mai mult sau mai puțin diferită de prevederile legale obligatorii și printr-o exprimare mai detaliată a operațiilor determinate de activitatea internă, în funcție de modul specific de organizare a acesteia, de dimensiunile și structurile interne, de atribuțiile și responsabilitățile diferite la nivelul compartimentelor. Prin urmare, contabilitatea de gestiune internă, pornind de la conceptele și principiile contabile generale, se organizează și funcționează pe baza unor reguli interne ce se stabilesc de unitatea economică în conformitate cu nevoile specifice ale acesteia. Din această cauză, dispozițiile legale nu obligă întreprinderea la organizarea contabilității de gestiune, aceasta fiind lăsată la latitudinea conducerii întreprinderii.

Cu toată opoziția între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, între ele există totuși o legătură în sensul că ambele se bazează pe aceleași date din documente, contabilitatea de gestiune preia numeroase informații colectate de contabilitatea financiară,

iar elaborarea documentelor contabile de sinteză se sprijină și pe aportul contabilității de gestiune.

1.5.2. Noile obiective ale contabilității

Obiectivul central al contabilității trebuie să fie descrierea unei imagini fidele a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului întreprinderii. Obținerea și prezentarea situațiilor care să reflecte această imagine fidelă are loc numai în condițiile respectării principiilor care guvernează contabilitatea, ce constituie cadrul conceptual, instrumentul de perfecționare și normalizare a contabilității, fundamentat de regulile prudenței, legalității și sincerității care au în esență o serie de principii contabile acceptate unanim. Acestea sunt: principiul prudenței; permanenței metodelor; independenței exercițiilor; continuității activității; intangibilității bilanțului de deschidere, necompensării, costurilor istorice, importanței relative, conectării cheltuielilor cu veniturile, imaginii fidele etc.

Principiul prudenței constă în „aprecierea reală a faptelor astfel încât să se evite riscul de transfer asupra viitorului, a incertitudinilor prezente, susceptibile să greveze patrimoniul și rezultatele întreprinderii”. Acest principiu este legat organic de evaluarea patrimoniului, care interzice supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor. În esență prudența presupune:

- includerea în structura pasivului numai a profiturilor realizate în exercițiul curent;
- luarea în considerare a tuturor riscurilor posibile și a pierderilor eventuale care au fost generate de fenomene ale exercițiului prezent;
- calcularea reală a amortismentelor și provizioanelor, pentru ca mărimea acestora să nu influențeze negativ mărimea rezultatelor obținute.

Principiul permanenței metodelor constă în aplicarea aceluiași principii, reguli și metode privind evaluarea și înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniului și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile.

Principiul independenței exercițiilor presupune calcularea cheltuielilor și veniturilor pe măsura obținerii sau angajării lor (și nu cu ocazia încasării sau plăților) și raportarea lor în perioadele respective, principalele consecințe ce decurg din aplicarea acestui principiu sunt:

- practicarea unei contabilități de angajamente, adică înregistrarea veniturilor în momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor și înregistrarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor sau al prestării serviciilor de către terți;

- utilizarea în practica contabilă a conturilor de regularizare: cheltuieli constatate în avans, venituri constatate în avans, venituri de primit, cheltuieli de plătit, cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții.

Rezultă că independența exercițiilor presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității întreprinderii pe măsura angajării activității lor și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

Principiul continuității activității presupune că întreprinderea își desfășoară normal activitatea într-o perioadă viitoare, evitând intrarea sa în sfera de declin sau lichidare. Aprecierea stării întreprinderii se face la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. În caz de continuitate, evaluarea patrimoniului se face la valoarea de utilitate a bunurilor, în caz de necontinuitate evaluarea se va face la valori lichidative.

Rezultă că există o legătură directă între principiul continuității activității cu principiile independenței exercițiilor și cel al permanenței metodelor, și totodată o serie de implicații asupra întocmirii documentelor contabile de sinteză.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere presupune ca aceasta să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent. Acest lucru este dovada integrității patrimoniale și a informării corecte a utilizatorilor externi.

Principiul necompensării constă în esență în excluderea compensărilor între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului,

precum și între cele de venituri și cheltuieli al contului de rezultate.

Principiul costurilor istorice constă în a păstra în structurile bilanțire ale valorilor de intrare care sunt valori de referință, cu caracter istoric, corectarea acestora făcându-se numai cu suma amortismentelor și provizioanelor. Avantajele aplicării acestui principiu constau în simplitatea calculelor, asigurarea comparabilității în timp și în spațiu a datelor contabile, posibilități suplimentare de control. Se apreciază că o contabilitate legată de costuri istorice este: pertinentă, deoarece permite măsurarea calității deciziilor trecute; obiectivă, deoarece se bazează pe tranzacții reale constatate cu documente de intrare în patrimoniu; ușor de stabilit și de înțeles; utilizabilă, pentru calculul performanțelor; confirmată în foarte multe țări de către practica seculară.

Principiul imaginii fidele constă în conformarea cu regulile și procedurile în vigoare, ceea ce presupune respectarea tuturor principiilor acceptate, precum și a dispozițiilor regulamentare, imprimatul **principiului sincerității**, care presupune prezentarea tuturor informațiilor necesare pentru ca utilizatori interni și externi să înțeleagă conținutul conturilor. Acest lucru are în vedere calitatea contabilului de a fi: de bună credință și de a manifesta profesionalism în aplicarea corectă a principiilor contabile.

Principiile menționate sunt rezultatul practicii contabile mondiale. Ele sunt așezate la baza normalizării contabilității de către Comisia Internațională a Standardelor Contabile (I.A.S.C.) și apoi de către Directivele Comunității Economice Europene, care au inspirat și noul sistem contabil din România.

CAPITOLUL II

BILANTUL – PROCEDEU DE BAZA AL METODEI CONTABILITATII

2.1. Definirea, conținutul și structură bilanțului

Noțiunea de bilanț este foarte veche. Nu se cunoaște precis când și cine a creat acest instrument contabil. Ca și contabilitatea, bilanțul este opera anonimă la care și-au adus contribuția generații și generații de autori, practicieni și teoreticieni din vechi timpuri.

Aristotel în lucrarea „Politica”, vorbește de bilanțul preventiv, respectiv de bugetul de venituri și cheltuieli.

Autorul italian Branbilla vorbește de bilanțul cetății Treviza, din 1341, iar alți autori susțin că în anul 1368, s-ar fi încheiat un bilanț al cetății Roma și mai târziu pentru Milano, ca socoteală finală de activitate.

Etimologic, cuvântul bilanț corespunde noțiunii de cântar cu două talere, presupune a se afla în echilibru, derivând din cuvântul „bi” și „lanx”.

De la prima definiție dată, de “cântar al averii în corelație cu sursele sale de dobândire”, bilanțul a făcut obiectul unor preocupări permanente, practice și teoretice.

Din multitudinea de calități și funcții proprii bilanțului cea mai importantă ipostază de prezentare a sa este cea metodologică, adică de procedeu folosit în explicarea și definirea mecanismului partidei duble.

Dubla prezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului contabil. El evidențiază în expresie valorică, la un moment dat, echilibrul dintre mijloacele economice și sursele lor de finanțare, precum și rezultatele obținute ca urmare a investiției, consumării și reproducerii capitalului.

Dubla reprezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului prin intermediul structurilor sale de ACTIV și PASIV. Activul bilanțului, cuprinde mijloacele economice ca forme funcționale de investire a capitalului precum și rezultatul negativ obținut sub forma PIERDERILOR, iar pasivul bilanțului, reflectă sursele de proveniență a mijloacelor economice în cadrul procesului de reproducție a patrimoniului și rezultatul pozitiv obținut sub forma PROFITULUI. Pierderile ca element de activ bilanțier exprimă mărimea capitalului consumat în activitatea economică care nu poate fi acoperit din veniturile proprii. Profitul ca element de pasiv bilanțier, reprezintă sursa de finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor proprii față de cheltuieli.

Modelul global de structură a bilanțului poate fi prezentat, astfel:

Tabelul 2.1.

BILANT CONTABIL

ACTIV	PASIV
A. Prezentarea în expresie valorică a mărimii mijloacelor economice folosite în activitatea întreprinderii.	A. Prezentarea în expresie valorică a mărimii surselor de finanțare a mijloacelor economice.
B. Pierderi	B. Profit

Modelul global de structură al bilanțului contabil.

Practica mondială cunoaște două forme de scheme de bilanț. Una sub formă de tabel cu două părți alăturate, partea stângă numită activ și partea dreaptă numită pasiv, denumită schema orizontală

de bilanț, și modelul sub formă de listă verticală, denumită schema bilanțului vertical.

Indicatorii bilanțieri prin care sunt grupate și generalizate elementele de activ și pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanț. Fiecare element de activ și pasiv constituie, după caz, un post de activ sau pasiv. La rândul lor posturile sunt grupate și sistematizate în capitole și grupe de activ și, respectiv de pasiv. Ordonarea posturilor se face, de regulă, în funcție de criteriul lichidării activului și exigibilității pasivului.

În cadrul activului, posturile de activ sunt grupate în funcție de modul de valorificare și gradul de lichiditate, în active fixe sau imobilizări și active circulante. La rândul lor activele fixe sunt diferențiate în mijloace fixe sau imobilizări corporale, imobilizări necorporale și imobilizări financiare. Activele circulante sunt structurate în funcție de forma pe care o îmbracă în: active circulante materiale, stocuri, sau valori de exploatare; active circulante în decontare, creanțe sau valori realizabile; disponibilități bănești și alte valori bănești.

În cadrul pasivului, posturile sunt grupate în funcție de căile de formare a surselor de finanțare (proprie și străine) și gradul lor de exigibilitate (permanente și curente).

Așezarea posturilor în activul bilanțului este cea inversă lichidității activelor, începând cu cele mai puțin lichide, cum sunt imobilizările și terminând cu disponibilitățile bănești care îmbracă forma de bani lichizi. Cât privește ordinea de așezare a posturilor în pasivul bilanțului, aceasta este de regulă inversă exigibilității surselor de finanțare, începând cu capitalul propriu și terminând cu datoriile curente sau pe termen scurt. De menționat că, în schema de bilanț în Statele Unite ale Americii, ordinea de organizare a posturilor în activ și respectiv, în pasiv este inversă, începând cu disponibilitățile bănești și terminând cu imobilizările, în activ și începând cu datoriile curente și terminând cu sursele permanente, în pasiv.

Indiferent de tipul schemei de bilanț, orizontal sau vertical, datele privind mărimea elementelor patrimoniale de activ și pasiv sunt prezentate la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. Mărimea fiecărui element patrimonial se determină pe baza relației de sold, astfel:

Soldul la sfârșitul perioadei de raportare a elementului bilanțier „Casa”	=	Soldul la începutul perioadei de raportare a elementului bilanțier „Casa”	+	Creșterea în timpul perioadei de raportare a elementului bilanțier „Casa”	-	Micșorarea în timpul perioadei de raportare a elementului bilanțier „Casa”
---	---	---	---	---	---	--

2.2 Felurile bilanțului contabil

În practică se întâlnesc mai multe feluri de bilanțuri, fapt pentru care se pot clasifica după mai multe criterii, fiecare dintre ele având un conținut adecvat scopului pentru care se întocmesc și sursele din care se procură informațiile pentru elaborarea lor.

a) Un prim criteriu de clasificare a bilanțurilor poate fi acela al statutului juridic al unității patrimoniale pentru care se întocmește. Din acest punct de vedere se deosebesc: bilanț inițial, bilanț curent și bilanț final. **Bilanțul inițial** se întocmește la înființarea unei unități patrimoniale, căreia membrii constituiți într-o asociație îi pun la dispoziție mijloacele materiale și bănești necesare în vederea realizării scopului pentru care a fost creată. Aceste valori sunt enumerate și precizate în inventarul de constituire a unității și din aceasta, prin intermediul conturilor în bilanțul inițial în care sunt grupate și sistematizate după principiul dublei înregistrări.

Bilanțul curent este bilanțul întocmit în cursul activității patrimoniale, la termenele impuse de legislația în vigoare. Aceasta se întocmește pe baza situației din conturi, a soldurilor conturilor preluate ca posturi de bilanț. Pentru faptul că reflectă și rezultatele unității pe o perioadă dată, bilanțurile curente cuprind și posturi privitoare la rezultatele financiare.

Tabelul 2.2

Unitate:

BILANT (Model exemplificativ)
întocmit la 31 decembrie 1996

ACTIV			PASIV		
Posturi, capitole, grupe		Sold la 31 XII	Posturi, capitole, grupe		Sold la 31 XII
A C T I V I M O B I L I Z A T E	1. Cheltuieli de constituire	1500000	C	1. Capital social	520000000
	2. Concesiuni, brevete, licențe și alte drepturi și valori similare	5000000	A	2. Prime legate de capital	4000000
	3. Alte imobilizări necorporale	3500000	P	3. Diferențe din reevaluare	-
	TOTAL IMOBILIZARI NECORPORALE	10000000	I	4. Rezerve	30000000
	4. Terenuri	25000000	A	5. Rezultatul reportat	-
	5. Clădiri	50000000	L	6. Rezultatul exercițiului	85000000
	6. Construcții speciale	80000000	U	7. Fond de dezvoltare	100000000
	7. Mașini, utilaje și alte instalații de lucru	120000000	R	8. Alte fonduri	10000000
	8. Aparate de măsură, control și reglare	30000000	P	9. Subvenții pentru investiții	5000000
	9. Mijloace de transport	4000000	R	10. Provizioane reglementate	3000000
	10. Alte imobilizări corporale	35000000	O	TOTAL CAPITALURI PROPRII	757000000
	TOTAL IMOBILIZARI CORPORALE	355000000	P	PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI	-
	11. Titluri de participare	8000000	I	11. Împrumuturi pe bază de obligațiuni	10000000
	12. Împrumuturi acordate pe termen lung	4000000	D	12. Credite bancare pe termen lung și mediu	40000000
	TOTAL IMOBILIZARI FINANCIARE	12000000	A	13. Furnizori	50000000
A C T I V C I R C U L A N T E	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE	392000000	O	14. Efecte de plată	15000000
	13. Materii prime	100000000	R	15. Alte împrumuturi și datori asimilate	20000000
	14. Materiale consumabile	52000000	I	TOTAL DATORII	135000000
	15. Obiecte de inventar	18000000			
	16. Produse finite	80000000			
	TOTAL STOCURI	250000000			
	17. Clienți	75000000			
	18. Efecte de primit	15000000			
	TOTAL CREANȚE	90000000			
	19. Disponibil la bancă	140000000			
A C T I V C I R C U L A N T E	20. Alte valori	18000000			
	21. Casa	2000000			
	TOTAL DISPONIBILITĂȚI BĂNEȘTI	160000000			
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE	500000000			
TOTAL ACTIV		892000000	TOTAL PASIV		892000000

Bilanțul final se întocmește atunci când o unitate patrimonială își încetează activitatea. El se bazează în mod obligatoriu pe inventar cât și pe datele extrase din conturi și cuprinde atât mijloacele economice în dublă reprezentare, cât și rezultatele financiare finale ale acelei unități.

b) Dacă se are în vedere perioada legală când unitățile patrimoniale sunt obligate să întocmească bilanțul curent, acesta poate fi bilanț anual și bilanț intermediar. Acestea se deosebesc atât sub raportul perioadei la care se referă datele și informațiile conținute, cât și sub raportul metodologiei de întocmire. Deși, ambele tipuri de bilanț se întocmesc pe baza datelor din conturi, bilanțul anual presupune în mod obligatoriu verificarea prealabilă a realității acestora prin inventariere.

c) Dacă se are în vedere mărimea unității patrimoniale, bilanțurile contabile curente pot fi de două feluri: **bilanț contabil în sistem de bază**, întocmit de unitățile patrimoniale mari și **bilanțul contabil simplificat** întocmit de unitățile mici și mijlocii.

d) Din punct de vedere al sferei de cuprindere, a nivelului organizatoric la care se referă informațiile pe care le conțin, se deosebesc bilanțuri primare și bilanțuri centralizatoare.

Bilanțurile primare pot fi considerate bilanțurile unităților patrimoniale și sunt întocmite exclusiv pe baza datelor din conturi.

Bilanțurile centralizatoare pot fi considerate bilanțurile întocmite la nivelul organelor centrale, pe ramuri și pe economia națională, prin preluarea succesivă și centralizare a datelor și informațiilor din bilanțurile primare. Aastă centralizare a datelor bilanțurilor unităților gestionate coordonate se face în scopul obținerii unor indicatori de sintază cu o capacitate informativă din ce în ce mai cuprinzătoare care să permită luarea unor decizii la toate treptele economiei naționale.

e) Din punct de vedere al reglementărilor legale se pot întocmi: bilanț comercial și bilanț fiscal. Conținutul și structura acestora fiind diferite. **Bilanțul comercial** este întocmit în vederea relevării situației patrimoniale a întreprinderii, el este întocmit după normele

activității gestionare, ținând seama de averea consumată, de cea înlocuită și estimarea ei la inventar, pentru a nu obține rezultate fictive care ar duce la pierderea substanței întreprinderii. **Bilanțul fiscal** este întocmit după dispoziții fiscale și servește ca bază pentru impozitarea veniturilor

Apariția noțiunii de bilanț fiscal a avut efecte dăunătoare prin faptul că a dus la deturnarea și chiar la falsificarea anumitor metode raționale de calculație și de formare a rezervelor. Legiuitorul fiscal urmărind venituri cât mai mari în vederea impunerii, forțează nota de stabilire a unor rezultate exagerate, care nerealizate pot influența negativ situația economică a unității patrimoniale.

2.3. Funcțiile bilanțului contabil

Ca unul dintre instrumentele principale și caracteristice metodei contabilității, bilanțul contabil îndeplinește mai multe funcții a căror cunoaștere este necesară pentru a-l utiliza în raport cu rolul deosebit pe care îl are în sistemul de informații al întreprinderii. Principalele funcții sunt: funcția de generalizare, funcția de informare, și funcția de analiză. Importanța acestor funcții este diferită atât din punct de vedere al teoriei, cât și cel al practicii.

Astfel, pentru teoria contabilității, o importanță deosebită o prezintă funcția de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă o importanță mai mare are funcția de informare, deși și celelalte funcții sunt larg utilizate.

Funcția de generalizare a bilanțului este o manifestare a procedurii generalizării în cadrul metodei contabilității, a procesului cunoașterii contabile și o expresie a momentului final al fluxului de prelucrare a datelor și informațiilor contabile dintr-o unitate patrimonială.

În organizarea procesului cunoașterii contabile, datele și informațiile referitoare la obiectul studiat parcurg un drum ascendent de la simplu la complex, de la particular la general. În acest sens acționează toate procedeele și instrumentele folosite

de metoda contabilității. Bilanțul reflectând momentul suprem al acestui flux, el asamblează toate valențele contabilității în partidă dublă. În bilanț se preiau datele individuale din fiecare cont. Aceste date sunt grupate și sistematizate în funcție de natura lor, cu corelațiile dintre ele, în așa fel încât se obțin date sintetice cu o mare densitate informațională care centralizează și generalizează întreaga masă a informațiilor economico-financiare care au intrat în sistemul contabilității.

Funcția de generalizare a bilanțului se manifestă în primul rând în cadrul fiecărei unități patrimoniale, generalizarea informațiilor fiind făcută la nivelul acesteia. Prin centralizare, se obțin în mod succesiv date și informații sintetice revelatoare la nivelul tuturor treptelor organizatorice până la nivelul economiei naționale.

Funcția de generalizare a bilanțului acționează și se realizează în continuare pe toată sfera de cuprindere a obiectului contabilității.

Funcția de informare este esențială pentru locul bilanțului în sistemul informațional contabil și pentru demonstrarea rolului important pe care îl ocupă în cadrul acestuia. Ea este asigurată de bilanț datorită informațiilor extrem de importante pe care le conține, informații ce se referă la mijloacele, sursele și procesele economice și financiare ale unității patrimoniale care sunt indispensabile conducerii acesteia.

Datorită caracterului lor sintetic, generalizator, informațiile de bilanț permit o privire de ansamblu asupra situației la un moment dat a unității patrimoniale, a modului cum se asigură principiile gestiunii economice. Din citirea bilanțului se obțin informații referitoare la felul și mărimea tuturor mijloacelor economice cu care lucrează întreprinderea, dacă și în ce măsură acestea sunt finanțate din surse proprii sau surse străine; ponderea diferitelor grupe de mijloace și surse în totalul acestora; dacă exercițiul pentru care s-a întocmit bilanțul s-a încheiat cu profit sau pierdere etc. Obținând aceste informații postoperative din bilanț, unitățile patrimoniale, conducerile acestora pot lua decizii

fundamentale pentru înlăturarea deficiențelor și pentru activizarea acțiunilor eficiente constatate.

În afara acestei laturi interne a funcției de informare a bilanțului, această funcție se extinde și în afara unității patrimoniale. Bilanțul este sursă de date pe baza căruia banca constată ce destinație s-a dat creditelor acordate și în ce măsură aceste credite sunt garantate. De asemenea, datele din bilanț sunt hotărâtoare pentru a stabili mărimea profitului care se cuvine statului.

Datorită caracterului lor sintetic, toate informațiile din bilanț reprezintă indicatori economici și financiari utilizați sau utilizabili în procesul de conducere. Pentru ca bilanțul să-și realizeze pe deplin funcția de informare, datele și informațiile furnizate de el trebuie să îndeplinească o serie de condiții, cum sunt: realitatea, exactitatea, comparabilitatea, legalitatea etc.

Funcția de analiză este o continuitate și o adâncire a funcției de informare. Ea se bazează pe evidențierea factorilor de influență a fenomenelor și proceselor prezentate prin datele și informațiile din bilanț, cât și a mărimii acestei influențe. Ea se exprimă și se realizează prin verificarea diferitelor corelații ce trebuie să existe între datele și informațiile din bilanțul propriu-zis; corelațiile între grupele bilanțului, între capitolele și posturile bilanțului sau cele dintre bilanț și anexă, etc.

Funcția de analiză a bilanțului are importanță în procesul conducerii unității patrimoniale. În acest sens ea își găsește o concretizare, mai ales prin raportul de gestiune în care se analizează de către compartimentul financiar contabil, toți indicatorii economici și financiari efectivi, a factorilor care au influențat negativ nivelul acestora.

2.4. Tipuri de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale

Operațiile economice și financiare care au loc în legătură cu elementele patrimoniale, strică echilibrul static dintre mijloacele economice și sursele lor de finanțare reflectate cu ajutorul bilanțului.

Ca exemple de operații economice și financiare care au loc în activitatea unității patrimoniale pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori; darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar; plata salariilor cuvenite angajaților; plata lucrărilor și serviciilor prestate de terți; obținerea de produse finite din procesul de producție; livrarea produselor finite; încasarea contravalorii produselor vândute la clienți; primirea de credite de la bănci; plata diferitelor obligații față de terți etc. Asemenea operații economice și financiare produc continuu modificări în volumul și structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanț corespunzătoare elementelor respective. Indiferent cum se numesc elementele patrimoniale modificate, ele se prezintă sub formă de creșteri sau micșorări, dar se menține egalitatea bilanțieră:

$$\text{TOTAL ACTIV} = \text{TOTAL PASIV.}$$

Există operații economice și financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, adică în structura mijloacelor economice, în sensul creșterii unui element și concomitent și cu aceeași sumă se micșorează un alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operații economice și financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii unui element și concomitent și cu aceeași sumă se micșorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operații economice și financiare produc modificări concomitente și cu aceeași sumă, atât în structura, cât și în volumul elementelor patrimoniale din activul și pasivul bilanțului, în sensul creșterii unui element de activ și a unui element de pasiv, totalul bilanțului modificându-se și el în același sens, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.

Pentru evidențierea tipurilor de modificări privind activul și

pasivul unității patrimoniale se pornește de la un bilanț inițial simplificat, cu un număr redus de posturi.

Tabelul 2.3.

ACTIV		BILANT INITIAL		PASIV	
POSTURI	SOLDURI INITIALE	POSTURI	SOLDURI INITIALE		
– Mijloace fixe	5.000.000	– Capital social	6.310.000		
– Materii prime	600.000				
– Clienți	500.000	– Rezerve	750.000		
– Disponibil la bancă	1.500.000	– Furnizori	300.000		
– Casa	10.000	– Impozit pe profit	250.000		
TOTAL	7.610.000	TOTAL	7.610.000		

Din acest bilanț inițial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuația dublei reprezentări a patrimoniului ($A = P$).

În continuare, se presupune că în perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanțului inițial au loc următoarele operații economice și financiare:

Operația I. Se încasează de la clienți prin contul de disponibil al întreprinderii de la bancă, suma de 350.000. În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă” cu suma de 350.000 lei și anume de la 1.500.000 lei la 1.850.000 lei, reprezentând creșterea disponibilităților în contul întreprinderii de la bancă și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorarea tot în activul bilanțului, la postul „Clienți” și anume, de la 500.000 lei la 150.000 lei, care reprezintă micșorarea dreptului de creanță a unității asupra clienților.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații economice se prezintă astfel:

Tabelul 2.4

BILANT întocmit după efectuarea operației I

ACTIV

PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5000000		5000000	- Capital social	6310000		6310000
- Materii prime	600000		600000				
- Clienți	500000	- 350000	150000	- Rezerve	750000		750000
- Disponibil la bancă	1500000	+ 350000	1850000	- Furnizori	300000		300000
- Casa	10000		10000	- Impozit pe profit	250000		250000
TOTAL	7610000	0	7610000	TOTAL	7610000		7610000

Din noul bilanț se observă că față de bilanțul precedent, operația economică a produs modificări numai în activ, adică în structura mijloacelor economice, pasivul, respectiv sursele de finanțare, rămânând neschimbate. Intrucât s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post, totalul activului și deci și al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă în ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările determinate de influența operației I, pe care o notăm „x”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține, așa cum rezultă din următoarea ecuație:

$$A + x - x = P$$

Înlocuind în această ecuație datele care au stat la baza operației I, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$7.610.000 + 350.000 - 350.000 = 7.610.000,$$

$$\text{deci: } 7.610.000 = 7.610.000$$

Operația II. Se înregistrează majorarea capitalului întreprinderii cu 500.000 lei pe seama rezervelor existente.

În urma acestei operații economice se produce o creștere în pasivul bilanțului la postul „Capital social” cu suma de 500.000 lei și anume, de la 6.310.000 lei la 6.810.000 lei, reprezentând creșterea capitalului social și concomitent și cu aceeași sumă, a avut loc o scădere la postul „Rezerve” de la 750.000 lei la 250.000 lei, care reprezintă diminuarea rezervelor.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații se prezintă astfel:

Tabelul 2.5

BILANT
întocmit după efectuarea operației II

ACTIV	PASIV
--------------	--------------

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5000000		5000000	– Capital social	6310000	+500000	6810000
– Materii prime	600000		600000				
– Clienți	150000		150000	– Rezerve	750000	–500000	250000
– Disponibil la bancă	1850000		1850000	– Furnizori	300000		300000
– Casa	10000		10000	– Impozit pe profit	250000		250000
TOTAL	7610000		7610000	TOTAL	7610000	0	7610000

Rezultă că față de bilanțul întocmit anterior, operația II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanțare, activul, respectiv mijloacele economice, rămânând neschimbate. Deoarece, s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post tot din pasiv, totalul pasivului și deci al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările produse de operația II, pe care le notăm cu „y”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține:

$$A = P + y - y$$

de unde, reducând „+ y” cu „- y” rezultă că

$$A = P$$

Înlocuind în ecuația dublei reprezentări, modificările produse de operația II, rezultă:

$$7.610.000 = 7.610.000 + 500.000 - 500.000,$$

$$\text{deci: } 7.610.000 = 7.610.000$$

Operația III. Se primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 1.000.000 lei.

În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă” cu 1.000.000 lei, și anume de la 1.850.000 lei la 2.850.000 lei, reprezentând creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă, și concomitent și cu aceeași sumă, o creștere în pasivul bilanțului la postul „Credite bancare pe termen scurt” și anume de la 0 la 1.000.000 reprezentând creșterea obligației față de bancă de a restitui creditul primit.

Bilanțul întocmit după efectuarea operației III se prezintă astfel:

Tabelul 2.6

BILANT

întocmit după efectuarea operației III

ACTIV

PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5000000		5000000	- Capital social	6810000		6810000
- Materii prime	600000		600000	- Rezerve	250000		250000
- Clienți	150000		150000	- Credite bancare pe termen scurt	0	+1000000	1000000
- Disponibil la bancă	1850000	+1000000	2850000	- Furnizori	300000		300000
- Casa	10000		10000	- Impozit pe profit	250000		250000
TOTAL	7610000	+1000000	8610000	TOTAL	7610000	+1000000	8610000

Se constată că față de bilanțul precedent, operația III a produs modificări în ambele părți ale bilanțului, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura mijloacelor economice, cât și în pasivul său, respectiv în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii concomitent și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altui post de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, respectiv al activului și pasivului a crescut cu aceeași sumă, deci s-a modificat și volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanțieră se menține.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după operația anterioară se introduc modificările determinate de operația III, pe care le notăm cu „z”, aceasta are forma:

$$A + z = P + z$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația III, egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$7.610.000 + 1.000.000 = 7.610.000 + 1.000.000$$

$$\text{deci: } 8.610.000 = 8.610.000$$

Operația IV. Se plătește din disponibilul existent în contul de la bancă, obligația față de stat privind impozitul pe profit.

În urma acestei operații se produce o micșorare în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă” cu suma de 250.000 lei și anume de la 2.850.000 lei la 2.600.000 lei, reprezentând micșorarea disponibilităților bănești ale unității de la bancă și, concomitent și cu aceeași sumă o micșorare în pasivul bilanțului la postul „Impozit pe profit” și anume de la 250.000 lei la 0, reprezentând scăderea obligației întreprinderii față de stat. Bilanțul întocmit după operația IV se prezintă astfel:

Tabelul 2.7

BILANT întocmit după efectuarea operației IV

ACTIV

PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5000000		5000000	- Capital social	6810000		6810000
- Materii prime	600000		600000	- Rezerve	250000		250000
- Clienți	150000		150000	- Credite bancare pe termen scurt	1000000		1000000
- Disponibil la bancă	2850000	-250000	2600000	- Furnizori	300000		300000
- Casa	10000		10000	- Impozit pe profit	250000	-250000	0
TOTAL	8610000	-250000	8360000	TOTAL	8610000	-250000	8360000

Din acest bilanț reiese că operația IV a produs modificări tot în ambele părți ale acestuia ca și operația precedentă, adică atât în activ în structura mijloacelor economice, cât și în pasiv în structura surselor de finanțare, dar, în sensul scăderii concomitente și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altuia de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, adică al activului și pasivului a scăzut cu aceeași sumă, modificându-se astfel și volumul elementelor patrimoniale, dar menținându-se egalitatea bilanțiară.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după înregistrarea operației III se introduc modificările determinate de influența operației IV, pe care le notăm cu „v”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$A - v = P - v$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația IV, egalitatea bilanțiară se prezintă astfel:

$$8.610.000 - 250.000 = 8.610.000 - 250.000$$

$$\text{deci: } 8.360.000 = 8.360.000$$

Exemplificarea tipurilor de modificări s-a făcut cu ajutorul unor operații economice și financiare simple, care au produs modificări, de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, numai la două posturi din bilanț, fie numai în activ, fie numai în pasiv, fie unul în activ și celălalt în pasiv.

În activitatea curentă a unităților patrimoniale există însă și operații economice și financiare, cu un conținut complex, care determină modificarea concomitentă și cu aceeași sumă a mai mult de două posturi din bilanț. Însă, indiferent de complexitatea operațiilor economice, acestea se pot descompune în mai multe operații simple, iar modificările pe care le produc în activul și pasivul unității, indiferent de natura lor, se vor încadra în unul din cele patru tipuri exemplificate anterior.

Din punctul de vedere al modului cum influențează posturile și totalurile bilanțului, cele patru tipuri de operații economice se pot grupa în două categorii și anume:

- operații economice care produc modificări numai în structura activului și pasivului, fără a influența volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se primele două tipuri de operații. Acestea se pot numi **modificări de structură**, și;

- operații economice care produc modificări atât în structura activului și pasivului, cât și în volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se tipurile III și IV. Acestea se pot numi **modificări de volum**.

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului și pasivului unității patrimoniale, egalitatea bilanțieră se menține permanent. Aceasta, întrucât în cazul fiecărei operații economice s-a produs de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, o dublă modificare; de sens contrar, atunci când au fost influențate posturile din aceeași parte a bilanțului și s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanțului.

Tabelul 2.8

BILANTUL FINAL

ACTIV

PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5000000		5000000	- Capital social	6310000	+500000	6810000
- Materii prime	600000		600000	- Rezerve	750000	-500000	250000
- Clienți	500000	-350000	150000	- Credite bancare pe termen scurt	0	+1000000	1000000
- Disponibil la bancă	1500000	+1000000	2600000	- Furnizori	300000		300000
- Casa	10000	-250000	10000	- Impozit pe profit	250000	-250000	0
TOTAL	7610000	+750000	8360000	TOTAL	7610000	+750000	8360000

Bilanțul final cuprinde bilanțul inițial, modificările și bilanțul final și demonstrează menținerea permanentă a egalității bilanțiere.

CAPITOLUL III

DOCUMENTAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII. DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

3.1 DOCUMENTAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie mai întâi consemnate în documente care să ateste înfăptuirea lor. Este necesar acest lucru, deoarece înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au avut loc, iar una din cerințele contabilității o constituie fundamentarea și justificarea tuturor datelor sale pe bază de documente. Documentația este strâns legată și precedată de observare. Observarea directă a fenomenelor și proceselor economice și consemnarea lor în documente este o condiție fără de care celelalte procedee ale metodei contabilității nu-și găsesc câmp de aplicare.

Tocmai pe baza informațiilor culese prin observarea și consemnarea în documente, se pot face ulterior evaluări, grupări, sistematizări, generalizări, analize, sinteze etc., adică se poate opera în întregul arsenal de procedee și instrumente ale metodei pentru cunoașterea precisă a obiectului contabilității, dinamicii și evaluării sale viitoare.

Caracteristic pentru contabilitate, ca știință aplicativă, este faptul că informațiile consemnate privind fenomenele și procesele

economice și financiare au o importanță deosebită în conducerea unităților patrimoniale.

Din această cauză consemnarea informațiilor despre aceste fenomene și procese, sunt organizate după criterii precise, bine stabilite pe baze științifice și în funcție de necesitățile practice, ele constituind baza întregului sistem de evidență din unitățile patrimoniale.

Informațiile generate de obiectul contabilității, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie deci, consemnate în documente, numai așa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea și păstrarea lor ulterioară.

În măsura în care, observarea, culegerea și consemnarea informațiilor primare este organizată și se execută expres în vederea utilizării în sectorul financiar-contabil, operațiunea de conservare în documente este considerată procedeu al metodei contabilității.

Culegerea și consemnarea în documente a informației contabile se poate face manual sau cu mijloace tehnice moderne. Culegerea și consemnarea manuală presupune completarea documentelor într-o formă numerică sau alfanumerică, în funcție de structura lor, utilizând instrumente de scris obișnuite. Cu tot progresul realizat în utilizarea tehnicilor moderne de consemnare a informațiilor primare, metoda manuală ocupă încă un loc preponderent, având și unele avantaje, cum sunt: autenticitatea lor, ele asigurând caracterul real al informațiilor și posibilitatea tragerii la răspundere a celor care au cules și consemnat informațiile. Această răspundere este întărită și prin semnătura pe documente a persoanelor sau organelor care au efectuat operațiile respective.

În anumite domenii ale activității economice, culegerea și consemnarea manuală se vor menține și datorită unor condiții deosebite în care au loc fenomenele și procesele economice, cum sunt: izolarea teritorială, volum mic de informații în anumite locuri de activitate, dar în special datorită cerințelor asigurării răspunderii gestionare.

În orice unitate patrimonială, întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară constituie o cerință majoră pentru cunoașterea și conducerea reală a activității, încât aceasta reclamă un control sever, nu numai asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului în totalitatea sa, sau a părților lor componente, dar și a fiecărei operații în parte.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru mersul normal al lucrărilor de contabilitate deoarece, cu ajutorul lor se asigură verificarea prealabilă a justetei și legalității operațiilor economice, controlul gestionar asupra mijloacelor materiale și bănești, respectarea disciplinei contractuale, contribuind prin aceasta la întărirea responsabilității asupra administrației patrimoniului fiecărei întreprinderi. Totalitatea documentelor ca purtători materiali de informații constituie documentația unității patrimoniale.

Practic noțiunea de documentație cuprinde toate documentele care intervin de-a lungul întregului ciclu contabil, atât documentele primare cât și cele care constituie instrumente specifice metodei contabilității: jurnalul, contul, balanța de verificare, bilanțul.

3.2. DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

3.2.1 Noțiunea, importanța, conținutul și întocmirea documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nici o operație economică sau financiară fără document” și „nici o înregistrare contabilă fără document”.

Documentele sunt acte scrise cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul îndeplinirii operațiilor economice, precum și a unor evenimente izvorâte din necesități organizatorice și administrative, așa cum ar fi de exemplu: actele necesare pentru angajarea și încadrarea personalului, contractele economice și altele.

Din structura sistemului de documente, documentele de evidență reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilității, în sensul că înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documentele adecvate.

Documentele de evidență au o aplicabilitate generală în toate lucrările de contabilitate. Ele reflectă toate operațiile legate de existența și mișcarea mijloacelor, proceselor și surselor economice în cadrul ciclului de exploatare din întreprinderi, relațiilor de drepturi și obligații generate de aceste operații, precum și rezultatele obținute din activitatea desfășurată.

Importanța documentelor de evidență poate fi apreciată în următoarele direcții:

1. Prin datele pe care le conțin, ele fac dovada îndeplinirii operațiilor economice și financiare, constituind baza înregistrărilor în contabilitate. Ele au o influență directă asupra exactității datelor contabile, organizării contabilității și operativității obținerii informației contabile. Totodată, documentele de evidență se pot utiliza succesiv și pentru celelalte forme de evidență, contribuind la stabilirea unei legături organice între ele și la evitarea paralelismelor în munca de evidență.

2. Documentele de evidență sunt importante și prin faptul că prin intermediul lor se îndeplinește controlul economic și financiar pentru apărarea averii, constituind mijlocul pentru descoperirea unor nereguli în gestiunea patrimoniului, cum ar fi : efectuarea de cheltuieli și plăți fără bază legală, a cazurilor de lipsuri și sustrageri de bunuri, pentru stabilirea în același timp a răspunderilor materiale a persoanelor vinovate. Totodată prin intermediul lor se asigură respectarea disciplinei financiare și contractuale.

3. Având caracter de acte justificative, documentele de evidență au și o importanță juridică. În cazul litigiilor patrimoniale, sunt folosite ca mijloc de probă în justiție pentru stabilirea adevărului.

Conținutul documentelor de evidență este diferit în funcție de caracterul operațiilor economice înregistrate.

În orice caz, documentele de evidență conțin două feluri de elemente: elemente comune și elemente specifice. Elementele comune tuturor operațiilor economice sunt, de regulă, imprimite. Acestea sunt: denumirea unității emitente și adresa sau compartimentul care l-a întocmit; data întocmirii documentului și efectuării operației; explicația operației; baza legală, dacă este cazul; datele cantitative și valorice; semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea documentului. Elementele specifice sunt cele care diferă și care, se completează în funcție de natura operației economice sau financiare. Ele asigură explicarea, detalierea operațiilor consemnate.

Întocmirea și prelucrarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice, începând cu mașinile de scris și terminând cu calculatoarele electronice. Întocmirea documentelor și prelucrarea datelor cu mijloace tehnice prezintă avantaje față de prelucrarea manuală în ceea ce privește exactitatea și operativitatea datelor, precum și reducerea considerabilă a volumului muncii de rutină.

3.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor

În practica unităților patrimoniale sunt utilizate documente numeroase și variate în raport cu operațiile economice pe care le consemnează. În funcție de trăsăturile caracteristice ale acestora, documentele de evidență se clasifică după mai multe criterii, astfel:

a. În funcție de natura operațiilor pe care le reflectă, documentele se împart în:

- documente privind imobilizările corporale și necorporale: Bonul de mișcare a mijloacelor fixe, Proces-verbal de predare-preluare, Proces-verbal de scoatere din funcțiune etc.;

- documente privind activele circulante materiale: Nota de recepție și constatare de diferențe, Bonul de predare-transfer-restituire, Bonul de consum, Fișa limită de consum etc.;

- documente privind disponibilitățile bănești: Chitanța, Dispoziția de plată-încasare, Proces-verbal de plăți etc.;

– documente privind salariile și alte drepturi cuvenite angajaților: Statul de salarii, Lista de avans chenzinal, Decontul de cheltuieli, Ordinul de deplasare etc.

– documentele privind vânzările: Factura, Dispoziția de livrare, Avizul de însoțire al mărfii.

b. După locul de întocmire, documentele se împart în: documente interne și documente externe.

Documentele interne sunt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii pentru operațiile economice și financiare referitoare la activitatea ei. Unele dintre aceste documente rămân în cadrul întreprinderii, ca de exemplu: Bonul de consum, Bonul de lucru etc. Alte documente interne circulă în afara întreprinderii, ca de exemplu: facturile întocmite pentru produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate, Dispozițiile de plată, Cecurile.

Documentele externe sunt cele care s-au întocmit în alte întreprinderi sau instituții, dar care circulă în cadrul întreprinderii. Aceste documente reflectă relațiile întreprinderii cu terțe persoane fizice sau juridice, ca de exemplu: Factura primită de la furnizori, Extrasul de cont primit de la bancă etc.

c. După modul de întocmire, documentele de evidență pot fi: documente primare și documente centralizatoare.

Documentele primare sunt cele care consemnează pentru prima dată operațiile economice sau financiare, de exemplu: Bonul de consum, Procesul-verbal de predare-primire etc.

Documentele centralizatoare cumulează și grupează datele din documentele primare, care cuprind operații de același fel, de exemplu: Centralizatorul consumurilor de materiale, Centralizatorul vânzărilor etc.

d. După caracterul și funcția pe care o îndeplinesc, documentele de evidență se împart în: documente de dispoziție, documente de execuție sau justificative și documente mixte.

Documentele de dispoziție sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operație economică, precum și indicațiile necesare efectuării ei. Asemenea documente pot fi: Comanda, Dispoziția de plată etc.

Documentele de execuție sau justificative sunt acelea prin care se face dovada executării operației consemnate. Spre deosebire de precedentele, acestea stau la baza înregistrării operațiilor în conturi. Asemenea documente pot fi: Chitanța, Bonul de consum, Procesul-verbal de recepție etc.

Documentele mixte sunt acele documente care reunesc însușirile documentelor de dispoziție și a celor de execuție. De exemplu: Fișa limită de consum, Dispoziția de livrare-Aviz de expediere etc.

e. După regimul de tipărire și utilizare, documentele de evidență se împart în: documente cu regim special și documente fără regim special.

Documentele cu regim special sunt acelea pentru care există dispoziții legale cu precizări exprese privind modul de completare, circulație și păstrare. În cadrul acestor documente se pot da exemple documentele de bancă și casă: Cecul de numerar, Cecurile de virament, Chitanța etc. În legătură cu aceste documente se impun cerințe deosebite privind evidența și utilizarea lor. Pentru documentele care se prezintă sub forma foilor volante este necesară numerotarea și parafarea lor, iar pentru cele sub formă de carnete se impune șnuruirea, sigilarea și certificarea numărului de exemplare. În cadrul unităților, pentru aceste documente se organizează o evidență operativă specială.

Documentele fără regim special sunt documentele care se folosesc cu respectarea normelor generale de întocmire, circulație și păstrare.

f. După sfera de aplicare, documentele de evidență se grupează în: documente de uz general și documente specifice.

Documentele de uz general se utilizează în toate ramurile de activitate, ca de exemplu: Chitanța, Factura, Statul de salarii etc.

Documentele specifice sunt acelea care se utilizează numai în anumite ramuri, ca de exemplu: Actul de fătare, Fișa consumului de furaje, în agricultură, sau Contractul de antepriză, în construcții.

g. Documentele contabile în funcție de modul de întocmire și de rolul pe care îl au în cadrul sistemului informațional contabil

se împart în: documente justificative, registre contabile și documente de sinteză și raportare.

Documentele justificative, sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul și în momentul producerii operațiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilității. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat și înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea îndeplinirii operațiilor consemnate.

Registrele contabile, sau documentele de evidență contabilă, sunt acelea în care se înregistrează și păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile pot fi însoțite și de registre de evidență operativă care se organizează pentru stocarea datelor de un anumit fel la nivelul locurilor de gestionare, ca de exemplu: Registrul veniturilor, Registrul cheltuielilor, Registrul stocurilor. În cadrul registrelor contabile propriu-zise intră: Registrul jurnal, registrul Cartea-Mare.

Documentele de sinteză și raportare sunt acelea prin care se centralizează și se transmit informațiile în afara întreprinderii, din care fac parte: Balanța de verificare (parțial), Bilanțul contabil și anexa.

Documentele de evidență sunt proiectate în strânsă concordanță cu conținutul operațiilor pentru care sunt concepute, urmărindu-se în același timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli și volum de muncă minime.

Recent, în țara noastră a fost elaborat un sistem rațional de organizare a documentelor corespunzătoare Noului sistem contabil al agenților economici. Acesta cuprinde „Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune pentru activitatea financiară și contabilă”. Documentele conținute sunt însoțite de instrucțiuni precise privind forma, conținutul, structura, întocmirea și folosirea obligatorie a documentelor.

Raționalizarea și tipizarea documentelor este acțiunea prin care se urmărește stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conținut, format și destinație) pentru toate întreprinderile de același tip.

se împart în: documente justificative, registre contabile și documente de sinteză și raportare.

Documentele justificative, sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul și în momentul producerii operațiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilității. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat și înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea înfăptuirii operațiilor consemnate.

Registrele contabile, sau documentele de evidență contabilă, sunt acelea în care se înregistrează și păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile pot fi însoțite și de registre de evidență operativă care se organizează pentru stocarea datelor de un anumit fel la nivelul locurilor de gestionare, ca de exemplu: Registrul veniturilor, Registrul cheltuielilor, Registrul stocurilor. În cadrul registrelor contabile propriu-zise intră: Registrul jurnal, registrul Cartea-Mare.

Documentele de sinteză și raportare sunt acelea prin care se centralizează și se transmit informațiile în afara întreprinderii, din care fac parte: Balanța de verificare (parțial), Bilanțul contabil și anexa.

Documentele de evidență sunt proiectate în strânsă concordanță cu conținutul operațiilor pentru care sunt concepute, urmărindu-se în același timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli și volum de muncă minime.

Recent, în țara noastră a fost elaborat un sistem rațional de organizare a documentelor corespunzătoare Noului sistem contabil al agenților economici. Acesta cuprinde „Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune pentru activitatea financiară și contabilă”. Documentele conținute sunt însoțite de instrucțiuni precise privind forma, conținutul, structura, întocmirea și folosirea obligatorie a documentelor.

Raționalizarea și tipizarea documentelor este acțiunea prin care se urmărește stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conținut, format și destinație) pentru toate întreprinderile de același tip.

Prin această acțiune se urmărește: reducerea cheltuielilor de imprimare și a volumului de muncă necesar pentru completarea lor, eliminarea paralelismelor ~~întocmirea și circulația acestora~~, cuprinderea în conținutul lor a indicatorilor strict necesari pentru informare, proiectarea unor documente care să corespundă necesităților de prelucrare cu echipamente tehnice, satisfacerea cerințelor de informare a tuturor formelor de evidență.

3.2.3. Verificarea și corectarea documentelor

Verificarea documentelor de evidență este operația premergătoare înregistrării operațiilor economice și financiare în conturi și constă în controlul respectării condițiilor de formă și de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Aceasta se face în scopul evitării neregulilor și abuzurilor și totodată pentru reflectarea în contabilitate a realității.

Verificarea documentelor este de două feluri: verificare de formă și verificare de fond.

Verificarea din punctul de vedere al formei se referă la: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor cerute de document; existența semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor și de efectuare a calculelor, iar pentru cele întocmite în mai multe exemplare, existența aceleiași număr de ordine pe fiecare exemplar.

Documentele de evidență sunt supuse apoi unei verificări a exactității datelor cifrice înscrise, preluarea exactă a cantităților și prețurilor, precum și corectitudinea calculelor efectuate.

Verificarea de fond a documentelor, implică o răspundere deosebită și ea vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea și economicitatea operațiunilor consemnate.

Legalitatea operației se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operații (legi, ordonanțe, instrucțiuni etc.).

Necesitatea operației presupune raportarea operației la cerințele activității întreprinderii, deoarece, nu orice operație care este legală este și necesară întreprinderii.

Realitatea datelor înregistrate se face prin controlul reciproc al acestora, pentru a se stabili cu certitudine executarea operației (de exemplu: bonul de predare-produse se confruntă cu bonurile de lucru, pentru cantitățile de produse obținute).

Economicitatea operației are în vedere faptul că ea trebuie să se realizeze cu cheltuieli minime. De exemplu, pentru efectuarea unei repartiții la clădiri presupune efectuarea acestora în sezonul cald, care influențează atât calitatea lucrărilor cât și costul acestora.

În general, verificarea lucrărilor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. După verificare, pe documentele corect întocmite se înscriu conturile în care urmează a se înregistra operațiile economice sau financiare. Documentele care în urma verificării se constată că nu corespund cerințelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

Corectarea erorilor din documente se efectuează cu respectarea unor reguli care să permită recunoașterea momentului când s-a produs greșeala (la întocmire sau la prelucrare), să se aducă la cunoștința celor care au întocmit documentul; corectarea să se facă prin tăierea cu o linie a textului sau a sumei greșite și apoi înscrierea corectă; datele corecte să fie certificate prin semnăturile persoanelor care au întocmit documentul sau a corectorului când eroarea s-a constatat la prelucrare.

Documentele referitoare la mijloace bănești (chitanța, cecul etc.), greșit întocmite, nu se pot corecta; ele se anulează și rămân în carnetele respective, fără a fi detașate.

3.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor

Pentru a-și îndeplini funcțiile de sursă de date pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi, de exercitare a controlului economico-financiar și de informare

operativă a organelor de conducere, documentele de evidență, din momentul întocmirii sau primirii și până în momentul arhivării lor, trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt. În acest sens documentele trebuie să parcurgă un traseu bine stabilit, într-o anumită ordine de succesiune, cu opriri și staționări la un număr redus de verigi, respectiv numai acolo unde este necesară completarea, semnarea, verificarea, corectarea și înregistrarea lor.

În cadrul unităților patrimoniale, pentru raționalizarea circulației documentelor se întocmește un grafic care cuprinde: documentele care trebuie întocmite în cadrul fiecărui compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare și compartimentele la care se trimit.

Drumul parcurs de documentele de evidență variază de la o întreprindere la alta, în funcție de dimensiunea și structura lor organizatorică, de natura operațiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate și calculație.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidență ajung la punctul final al circulației – clasarea și arhivarea.

Clasarea este operația de așezare a documentelor într-o ordine stabilită în scopul păstrării și al găsirii lor cu ușurință, atunci când este necesar.

În practică, pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

- criteriul privind natura operațiilor economice, după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante materiale, operații bănești etc.;
- criteriul cronologic, după care documentele se grupează în ordinea datei întocmirii sau înregistrării lor;
- criteriul alfabetic potrivit căruia documentele se așează după denumirea unităților la care se referă;
- criteriul geografic, conform căruia documentele se așează după localitatea în care se găsesc corespondenții.

Păstrarea documentelor în cursul exercițiului financiar se realizează în arhiva curentă care se organizează în cadrul

principalele sectoare și servicii din cadrul întreprinderii. Documentele de casă și unele documente contabile, cum sunt fișele de cont, balanțele de verificare, bilanțul, se păstrează în spații special amenajate. După expirarea exercițiului financiar și aprobarea bilanțului contabil, documentele se predau la arhiva generală a întreprinderii. Din arhiva generală, documentele nu se scot decât cu aprobarea persoanelor competente, la cererea instanțelor judecătorești și a organelor de control.

Termenele de păstrare a documentelor sunt diferite în funcție de natura, destinația și categoria din care fac parte. Documentele specifice unor ramuri au termene de păstrare stabilite prin instrucțiuni departamentale, de ramură, iar cele comune tuturor ramurilor economice au termene stabilite de Direcția generală a arhivelor statului. În mod concret, documentele justificative și registrele de contabilitate se păstrează în arhiva întreprinderii timp de 10 ani de la data închiderii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.

Mai menționăm că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstruire a acestora în termen maxim de 30 de zile de la constatare.

CAPITOLUL IV

EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITATII

4.1 DEFINIREA, IMPORTANTA SI PRINCIPIILE EVALUARII

Evaluarea este procedeul metodei contabilității care asigură exprimarea valorică a componentelor patrimoniului.

Ca procedeu al metodei contabilității, **evaluarea** reprezintă cuantificarea și măsurarea, în expresie bănească, a mărimii mijloacelor materiale, creanțelor, plasamentelor, angajamentelor, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare, precum și a operațiilor economice.

Evaluarea asigură legătura întregului flux de culegere, prelucrare și informare contabilă, care permite trecerea de la informații individuale, exprimate în etalon natural la informații generalizatoare, de sinteză, în expresie valorică.

Evaluarea este condiția procesului ascendent de cunoaștere a obiectului contabilității prin intervenția, și cu utilizarea și a celorlalte instrumente și procedee ale metodei contabilității. Toate procedeele metodei contabilității se bazează și se împletesc cu evaluarea. Calcularea indicatorilor economici și financiari ca expresie concentrată și rezultat al funcției de informare a contabilității presupune exprimarea bănească, deci evaluarea.

Măsurarea elementelor obiectului contabilității și generalizarea lor în vederea asigurării grupării și sistematizării sub forma accesibile înregistrării în conturi, nu este posibilă decât în expresie bănească, adică prin intermediul evaluării.

De asemenea, evaluarea este prezentă în aplicarea unor procedee moderne de calculație a costurilor, în aplicarea procedeeelor verificării și controlului prin intermediul balanțelor de verificare, a inventarierilor, la generalizarea informațiilor contabile prin bilanț și verificarea echilibrului dintre activ și pasiv.

Toți indicatorii economici și financiari, toate informațiile furnizate de contabilitate conducerii pentru luarea deciziilor, sunt indicatori și informații în expresie bănească obținuți prin utilizarea evaluării la toate nivelele și în toate momentele ciclului de prelucrare contabilă.

La evaluarea obiectului contabilității, a activelor și surselor acestora, cât și a operațiilor economice și financiare, precum și la determinarea pe această bază a indicatorilor înregistrați, prelucrați și furnizați de contabilitate, trebuie respectate o serie de principii, de reguli, care influențează întreaga metodologie a evaluării, acestea sunt următoarele:

a) Principiul stabilirii obiectului evaluării. În virtutea acestui principiu, se pune în mod diferit problema evaluării diferitelor categorii de bunuri. Într-un mod se pune problema evaluării imobilizărilor corporale, care pot și trebuie evaluate după metoda analitică, individual pe fiecare fel de imobilizare în parte și într-un alt mod se pune problema evaluării activelor circulante materiale, la care se impune metoda sintetică, care presupune gruparea mijloacelor cu caracteristici asemănătoare și estimarea lor o singură dată. De asemenea, în mod diferit se pune problema evaluării bunurilor materiale care se vând terților, la care cuantificarea și exprimarea bănească se realizează prin intermediul prețurilor, față de bunurile aflate în cadrul fluxurilor interne unde evaluarea se realizează prin intermediul costurilor.

b) Principiul evaluării elementelor patrimoniale la un preț care să exprime valoarea lor reală, deoarece numai în acest fel se poate evidenția în toate stadiile inițiale, intermediare și finale ale circuitului economic a diferitelor aspecte privind menținerea, transmiterea și crearea valorii, asigurându-se astfel conservarea

substanței patrimoniului. Acest principiu se întâlnește în mod deosebit în contabilitate la lucrările de întocmire a bilanțului.

c) Principiul alegerii formei de evaluare corespunzătoare scopului urmărit. Astfel, dacă scopul evaluării este numai de a determina mărimea reală a patrimoniului se vor utiliza prețurile efective, iar dacă scopul evaluării este urmărirea abaterilor prețurilor efective de la cele standard, se impune utilizarea unor prețuri constante.

d) Principiul completării, exprimării în expresie bănească a activelor circulante materiale cu exprimarea acestora prin intermediul etalonului natural, reprezintă un principiu care probează realizarea sarcinii contabilității privind păstrarea integrității patrimoniului.

e) Principiul cuantificării influenței factorului timp asupra valorii unor categorii patrimoniale. Acest principiu presupune actualizarea permanentă a prețurilor. Categoriile cele mai sensibile la influența factorului timp sunt stocurile de valori materiale, investițiile, cheltuielile de producție și creditele bancare.

4.2 SISTEMUL DE PRETURI SI TARIFE - BAZA A EVALUARII PATRIMONIULUI

Evaluarea în unitățile economice din țara noastră se bazează pe sistemul de prețuri și tarife, care are următoarea structură:

a) Prețurile producătorilor sunt prețurile încasate de întreprinderile producătoare și sunt formate din costul complet (comercial) plus profitul cuvenit.

b) Prețurile de livrare sunt prețurile la care circulă produsele unităților economice și sunt formate din prețurile producătorului plus T.V.A.

c) Prețurile cu amănuntul sunt prețurile cu care unitățile comerciale vând produse consumatorilor și sunt formate din prețurile de livrare plus adaosul comercial plus T.V.A.

d) Tarifele reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de către unitățile specializate către alte unități și populație.

Relațiile de mărime dintre prețurile cuprinse în sistem, în care punctul de plecare este costul de producție, se redă în următoarea schemă:

Schema Nr. 4.1.

Costul complet (comercial)	Profitul unității producătoare	TVA deductibilă	Adaosul comercial		TVA colectată
			Cheltuieli de circulație	Profitul unității comercială	
PRETUL PRODUCATORULUI					
PRETUL DE LIVRARE					
PRETUL CU AMANUNTUL					

Relația de mărime privind formarea prețurilor

În sistemul de gestiune al unităților economice din țara noastră, prețurile analizate mai sus, își particularizează forma operatorie în funcție de natura elementelor patrimoniale supuse evaluării. Astfel, practica financiar-contabilă operează cu prețul efectiv sau standard de producție, prețuri și tarife unice, prețuri și tarife diferențiate, prețuri și tarife curente.

În metodologia contabilă se utilizează, de asemenea, prețurile de decontare și prețurile de înregistrare.

Prețurile de decontare sunt acelea la care sunt evaluate produsele livrate, lucrările executate, serviciile prestate către terți. Având în vedere sfera de cuprindere a decontării, se distind: prețuri de decontare externă, prețuri de decontare internă.

Prețurile de decontare externă sunt practicate în evaluarea obiectului schimbului dintre două unități economice autonome; în funcție de sensul schimbului, prețurile de decontare externă pot fi prețuri de cumpărare (achiziție) și prețuri de vânzare (livrare).

Prețurile de decontare internă sunt utilizate pentru cuantificarea fluxului de valori dintre subdiviziunile organizatorice ale întreprinderii.

Prețurile de înregistrare sunt folosite pentru exprimarea bănească a elementelor patrimoniale circumscrise în sfera obiectului contabilității. Utilizarea prețurilor de înregistrare se face la evaluarea mijloacelor materiale efectiv avansate sau consumate, atunci când necesitățile lucrărilor de evidență și calculație impun folosirea unui alt preț decât cel efectiv. În aceste condiții este necesară evidențierea distinctă a abaterilor (diferențelor dintre cele două mărimi), astfel:

$$\text{PRET EFECTIV} = \text{PRET DE INREGISTRARE} + (-) \text{ABATEREA.}$$

Dacă necesitățile de gestiune a bunurilor patrimoniale impun utilizarea prețurilor de înregistrare, în schimb, evaluarea în contabilitate trebuie să răspundă principiului folosirii costului efectiv, corespunzător fazei circuitului economic în care se află elementele patrimoniale. Aceasta trebuie să exprime totalitatea cheltuielilor ocazionate de procurarea, producerea sau desfacerea diferitelor valori materiale.

Folosirea costului efectiv conferă contabilității atributul de instrument al autogestiunii economico-financiare, creând astfel premisele determinării mărimii reale a veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor financiare.

4.3 FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE

Evaluarea în contabilitate a diferitelor elemente patrimoniale se face cu respectare unor reguli, astfel:

a) **La data intrării în patrimoniu**, bunurile se înregistrează la valoarea de intrare denumită **valoare contabilă**, care se stabilește astfel:

- bunurile aduse ca aport, obținute prin donație sau cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate în funcție de starea acestora, amplasarea și utilitatea lor;
- bunurile cumpărate, la valoarea de achiziție, denumită și cost de achiziție;

– bunurile produse, confecționate sau construite de unitatea patrimonială la cost de producție.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrare în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție al materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producere, precum și cota cheltuielilor indirecte repartizate rațional asupra bunului produs de unitatea patrimonială.

Creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

b) Evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii, se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită și valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței.

Valoarea de utilitate a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plătit.

c) La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii;

– pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de intrare și valoarea de inventar nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus, se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menționându-se în continuare la valoarea lor de intrare;

– pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează în

contabilitate prin constituirea unui provizion, elementele respective menționându-se, de asemenea, la valoarea de intrare;

d) La data ieșirii din patrimoniu, sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Evaluarea stocurilor și a titlurilor se poate face și pe baza costului mediu ponderat sau după alte metode cunoscute pe plan mondial.

Evaluarea mărfurilor destinate exportului se face prin intermediul a două categorii principale de prețuri: prețuri externe și prețuri interne.

Prețul extern de export este prețul în valută prin intermediul căruia întreprinderea de comerț exterior evidențiază contractarea, livrarea și încasarea contravalorii mărfurilor, în relațiile cu partenerii externi.

Prețul intern reprezintă prețul în lei la care întreprinderea de comerț exterior achită prin bancă angajamentele financiare față de furnizorii interni de mărfuri.

La rândul lor și mărfurile provenite din import sunt evaluate tot prin intermediul prețurilor externe și al celor interne.

Prețul extern de import este prețul internațional plătit de întreprinderea importatoare în schimbul mărfurilor străine cumpărate.

Prețul intern de import este prețul solicitat de întreprinderea importatoare beneficiarilor din țară al mărfurilor importate.

Aceste prețuri stau la baza stabilirii prețurilor de livrare ale mărfurilor importate.

La evaluarea surselor proprii se au în vedere elemente, cum sunt: mărimea fondurilor constituite pe seama profiturilor, amortizările repartizate la constituirea de surse proprii, subvențiile și donațiile cu titlu gratuit.

Reevaluarea activelor și pasivelor unității patrimoniale constă în înlocuirea valorii de intrare cu valoarea actuală a elementelor patrimoniale, lucrare ce se efectuează periodic în baza unei dispoziții legale.

CAPITOLUL V

CONTUL – PROCEDEU DE BAZA AL METODEI CONTABILITĂȚII

5.1. DEFINIREA ȘI NECESITATEA CONTULUI

Contul este un procedeu specific al metodei contabilității care reflectă existența și mișcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar).

Contul este deci, un instrument folosit de către metoda contabilității pentru evidențierea și urmărirea grupată, ordonată și sistematizată a informațiilor generate de diversitatea operațiilor economice. Astfel, contul apare ca un instrument indispensabil procesului de cunoaștere al obiectului contabilității, prin care informația referitoare la mulțimea elementelor componente ale patrimoniului este integrată într-o etapă superioară a procesului cunoașterii specifică contabilității. Totodată, contul asigură condiții optime de prelucrare în continuare a informației în cadrul celorlalte procedee ale metodei contabilității.

Noțiunea de cont are un înțeles larg, decurgând din rolul său în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilității, fiind în mare parte determinată de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilității în partidă dublă. În noțiunea de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoașterii contabile: activitatea de ordonare și sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic și activitatea practică de înscriere, de înregistrare a datelor respective, pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare și ordonare, specifice contabilității.

Spre deosebire de bilanț, care prezintă la un moment dat în expresie valorică situația sintetică a tuturor elementelor de activ și pasiv, contul servește la evidențierea numai a elementelor concrete modificate de operația economică care a avut loc. Fiecare operație economică care produce modificarea anumitor elemente de activ și de pasiv, face necesară evidențierea în mod distinct a modificărilor succesive asupra elementului respectiv. Înregistrarea acestor mișcări succesive de valoare privitoare la fiecare element de activ sau de pasiv cu ajutorul contului permite, atât cunoașterea situației unui element, la care a ajuns, cât și explicarea modului cum s-a ajuns la situația respectivă, ca urmare a modificărilor produse de operațiile economice care au avut loc.

Utilizarea conturilor conferă contabilității capacitatea să analizeze funcțiile de observare și descriere analitică a operațiilor economice și financiare pe baza unui sistem coordonat de principii și reguli, dându-i posibilitatea să explice dependența faptelor (operațiilor) economice, furnizând astfel date asupra cauzelor și consecințelor relațiilor juridice și economice rezultând din activitatea ce o desfășoară o întreprindere. În acest scop, pentru fiecare fel sau grupă de mijloace economice sau rezultate financiare se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente și în etalon valoric, existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, a modificărilor acestora, determinate de operațiile economice și financiare din timpul perioadei de gestiune, în final determinându-se și existentul elementului respectiv. Prin urmare, orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit conținut economic, determinat de însăși conținutul elementului care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv și care poate să reprezinte:

- mijloc economic cu o anumită destinație și utilizare, ca de exemplu: terenuri, construcții speciale, mijloace de transport, materii prime, produse finite, mărfuri etc.;

- proces economic sau fază a acestuia, pentru a cărui desfășurare se consumă mijloace economice, ca de exemplu: aprovizionarea cu materii prime, materiale consumabile, mărfuri; fabricarea de

produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii; desfacerea de produse, semifabricate, mărfuri;

– sursă sau grupă de surse de finanțare, în funcție de modul de procurare a mijloacelor economice, ca de exemplu: capital social, rezerve, credite bancare, furnizori etc.;

– rezultat financiar, care se prezintă sub formă de profit și uneori de pierderi, evidențiate de genurile de activități care le generează (de exploatare, financiară, excepțională).

Contul are un conținut restrâns comparativ cu bilanțul, referindu-se numai la un singur element patrimonial din bilanț, evidențiindu-se situația lui, atât la un moment dat, cât și modificările succesive care s-au produs în timpul exercițiului financiar asupra elementului respectiv. Totodată, pentru asigurarea controlului integrității elementelor patrimoniale la înregistrarea în conturi a operațiilor economice se utilizează alături de etalonul valoric și etalonul natural.

5.2. FUNCȚIILE CONTURILOR

Conturile îndeplinesc un complex de funcții integrate, între care, mai importante sunt: funcția de înregistrare, grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor privind conținutul lor economic, funcția de control și funcția contabilă. Aceste funcții sunt un rezultat concentrat al esenței contului ca instrument de bază al metodei contabilității.

a) Funcția de înregistrare, grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor, constituie manifestarea obiectivă în domeniul practicii contabile, a treptelor, etapelor procesului de cunoaștere specific contabilității. Prin conținutul lor economic, prin structura și forma de exprimare individuală a acestui conținut, conturile ajută la realizarea în practică a principiilor contabilității în partidă dublă.

De exemplu, toate operațiile referitoare la materiile prime se înregistrează în contul „Materii prime”, cele privind transformarea materiilor prime în cadrul activității de bază se înregistrează în contul de gestiune „Cheltuielile activității de bază” etc. De

asemenea, prin separarea în conturi a operațiilor privind creșterea de mijloace economice de cele de micșorare se realizează sistematizarea informațiilor privind dinamica elementelor înscrise în conturi. Totodată, gruparea, ordonarea și sistematizarea informațiilor pe baza principiilor contabilității, realizează și înregistrarea generalizată a obiectelor și fenomenelor cu însușiri comune, începând de la conturile analitice și până la cele sintetice, iar în cadrul conturilor sintetice pe grupe mari în funcție de elementele de bază ale obiectului contabilității.

b) Funcția de cuantificare (calcul și evaluare) constă în aceea că prin specificul înregistrării informațiilor în conturi se crează premise și totodată, cadrul necesar pentru determinarea dimensionarea și aprecierea mărimii diferitelor obiecte și fenomene ce se cuprind în obiectul contabilității. În general, toate conturile au această funcție, ea fiind mai evidentă în cazul conturilor de mijloace și procese economice care conțin datele necesare determinării costului producției, a activității unității, a rezultatelor obținute de aceasta.

c) Funcția de informare constă în aceea că datele din conturi formează sursa specifică de date și informații pentru cunoașterea mijloacelor activității și rezultatele unității gestionare din punct de vedere contabil-financiar. Această cunoaștere specifică, documentată, bazată pe datele din conturi este utilă activității de conducere a întreprinderii pentru fundamentarea deciziilor necesare activității viitoare, pentru cunoașterea în permanență a mijloacelor economice ale întreprinderii, a obligațiilor acesteia, a modului de desfășurare a activității economico-financiare a unității gestionare.

d) Funcția de control constă în aceea că datele înregistrate în conturi, permit efectuarea controlului privind respectarea integrității unității patrimoniale. Prin funcția de control, conturile asigură, de asemenea, respectarea disciplinei financiare, disciplina contractuală etc.

e) Funcția contabilă constă în faptul că toate conturile deschise în contabilitatea curentă aparțin activului și pasivului unității patrimoniale, cărora în funcție de conținutul lor economic li s-au

stabilit anumite reguli precise de folosire care permit înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi, astfel că informația din conturi reflectă realitatea.

Aceste funcții ale conturilor stau la baza realizării unor funcții și obiective ale contabilității: de investigare, descriptiv-analitice și sintetice.

Cele mai importante funcții ale conturilor sunt cele referitoare la conținutul economic și la funcția contabilă.

5.3. FORMA SI STRUCTURA CONTULUI

Modificările determinate de operațiile economice și care sunt evidențiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ și pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creșteri și micșorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaște și explica numărul de modificări, mărimea lor, cât și totalul pe fiecare sens de modificare.

Conceptual, forma care răspunde cel mai bine necesităților respective este forma bilaterală, de cântar cu două talere. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma literei T care indică posibilitatea practică de separare și înregistrare într-o parte a creșterilor, succesiv pe măsură ce au loc, și în partea opusă micșorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au loc în cursul exercițiului financiar. Forma bilaterală, sau forma clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial și creșterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micșorările referitoare la același element de activ sau de pasiv. Convențional s-a stabilit ca pentru conturile privind mijloacele economice existentul inițial și creșterile să se înregistreze în partea stângă, și micșorările în partea dreaptă, iar pentru conturile de surse de finanțare, în partea dreaptă să se înregistreze existentul inițial și creșterile iar în stânga micșorările.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor și a totalului acestora, cât și a micșorărilor și totalului acestora, permițând calcularea cu ușurință a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv.

De exemplu, situația stocului de materii prime din întreprindere se prezintă astfel:

+ (Existent și creșteri)				(Micșorări) –			
Nr.op	Data	Explicația	Suma	Nr.Op	Data	Explicația	Suma
0	1.01	Existent inițial	700.000				
1	5.01	Intrări	500.000	2	6.01	Ieșiri	300.000
3	10.01	Intrări	1.000.000	4	12.01	Ieșiri	200.000
6	16.01	Intrări	400.000	5	15.01	Ieșiri	800.000
8	27.01	Intrări	550.000	7	24.01	Ieșiri	600.000
Total Creșteri			2.450.000	Total Micșorări			1.900.000
Total Creșteri plus Existent Inițial			3.150.000	Total Micșorări plus Existent Inițial			1.900.000
Existent Final			1.250.000				

Figura 5.3.1. Forma clasică a contului

În acest exemplu de prezentare bilaterală a contului, care se referă la modificări privind un element de mijloace economice (anume de active circulante materiale) s-a procedat prin adăugarea succesivă a intrărilor ca majorări la existentul inițial, și separat în partea dreaptă ieșirile ca micșorări.

În cazul prezentării unui cont de formă bilaterală pentru un element de surse de finanțare (de pasiv), înregistrarea existentului inițial și creșterile ce vor face, în partea dreaptă, iar micșorările în partea stângă.

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilității, contul are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective și totodată furnizarea tuturor datelor cu privire la existențele și mișcările (modificările) ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

- titlul sau denumirea contului;
- debitul și creditul contului;
- rulajul contului;
- totalul sumelor;
- soldul contului;
- explicația operațiilor înregistrate în cont.

Titlul sau denumirea contului, precizează sau definește elementul de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv și a cărei evidență o ține. De exemplu: Terenuri, Mijloace fixe, Titluri de participare, Materii prime, Produse finite, Debitori, Capital social, Efecte de plată etc. Fiecare cont pentru a putea fi folosit și identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conținutul economic al elementului evidențiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidență o ține și totodată, nu ar putea îndeplini funcția contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoțite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin cadrul general al planurilor de conturi, care se dezvoltă și se aplică în funcție de specificul activității și de nevoile concrete ale unităților economice sau sociale.

Debitul și creditul contului sunt denumirile celor două părți opuse ale acestuia care permit separarea celor două sensuri de modificare (creștere sau micșorare) pe care le determină operațiile economice care se înregistrează cu ajutorul conturilor.

În mod convențional s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Înregistrarea în debit sau în credit este determinată de conținutul economic al contului și de funcția sa contabilă. Prin urmare, semnificația debitului și creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă și anume: la conturile de mijloace economice se înregistrează în debit existentul și creșterile și în credit micșorările, iar la conturile de surse de finanțare, în credit se înregistrează existentul inițial și creșterile și în debit micșorările.

În literatura americană, ca urmare a folosirii în contabilitate, pe scară largă, a calculatoarelor electronice cele două părți ale contului mai sunt indicate cu „Input” (intrările) și „Output” (ieșirile), fără a se mai referi la poziție.

Rulajul contului reprezintă mișcarea sau sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul și creditul unui cont corespunzător creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice referitoare la contul respectiv.

Rulajul contului este de două feluri: rulaj debitor și rulaj creditor. **Rulajul debitor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de debit a unui cont într-o perioadă de gestiune. **Rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de credit a unui cont într-o perioadă de gestiune.

Totalul sumelor.

Orice înregistrare de sume în debitul unui cont reprezintă **debitarea contului**, iar sumele înregistrate se numesc **sume debitoare** și orice înregistrare de sume în creditul unui cont reprezintă **creditarea contului**, iar sumele înregistrate se numesc **sume creditoare**.

Prin însumarea sumelor debitoare se obține **totalul sumelor debitoare**, iar prin însumarea sumelor creditoare se obține **totalul sumelor creditoare**. La conturile care prezintă și existent inițial, acesta este cuprins în totalul sumelor debitoare și respectiv, creditoare. Deci, totalul sumelor se obține prin însumarea existentului inițial cu rulajul.

Soldul contului exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare, contul prezintă **sold debitor**, dacă totalul sumelor creditoare este mai mare, contul prezintă **sold creditor**, iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu are sold și se numește cont soldat sau balansat.

Soldurile se stabilesc, de regulă, la sfârșitul perioadelor de gestiune (exercițiilor contabile), reprezentând **solduri finale** care, la începutul perioadelor următoare de gestiune, apar ca **solduri inițiale**.

Toate conturile care prezintă sold la sfârșitul perioadelor de gestiune sunt supuse operațiilor de închidere care constă în trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, asigurând astfel o egalitate valorică (formală). Aceste conturi, la

începutul perioadelor de gestiune următoare se redeschid prin trecerea soldurilor stabilite la închidere în acea parte din care au provenit, reprezentând solduri inițiale pentru noua (noile) perioadă.

Explicația operației înregistrate în cont se face cu scopul cunoașterii unor aspecte și date referitoare la operațiile înregistrate în cont. Explicația poate fi de două feluri: explicație descriptivă și explicație contabilă.

Explicația descriptivă se prezintă detaliat, printr-o descriere a operațiilor înregistrate, respectiv a naturii operației economice, a documentului justificativ și a datei când aceasta a avut loc.

Explicația contabilă se prezintă în mod sintetic prin indicarea contului corespondent.

Pentru exemplificarea structurii contului și folosind explicația contabilă, se reia situația stocului de materii prime, prezentată anterior (și totuși incompletă, folosind denumiri de conturi și nu simboluri).

Contul „MATERII PRIME”

DEBIT

CREDIT

Nr.	Data	Explicația	Suma	Nr.	Data	Explicația	Suma
0	1.01.94	Sold inițial	700.000				
1	5.01.94	Furnizori	500.000	2	6.01.94	Cheltuieli cu materii prime	300.000
3	10.01.94	Furnizori	1.000.000	4	12.01.94	Cheltuieli cu materii prime	200.000
6	18.01.94	Furnizori	400.000	5	15.01.94	Cheltuieli cu materii prime	800.000
8	27.01.94	Furnizori	550.000	7	24.01.94	Cheltuieli cu materii prime	600.000
I	RULAJ		2.450.000	I	RULAJ		1.900.000
II	TOTAL SUME		3.150.000	II	TOTAL SUME		1.900.000
III				III	Sold Final debitor		1.250.000
IV				IV	TOTAL		3.150.000

Figura 5.3.2. Structura contului

5.4. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Prin regulile de funcționare a conturilor se stabilește precis modul de debitare și creditare a acestora, cu soldul inițial și cu modificările determinate de operațiile economice și financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcționare a conturilor este condiția de bază pentru înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi.

Regulile de funcționare a conturilor au ca punct de plecare bilanțul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilității, și din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază și anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operațiilor economice și financiare în conturi.

De asemenea, între cont și bilanț există o strânsă legătură, care acționează în sens dublu: de la bilanț se pornește la deschiderea conturilor la începutul perioadelor de gestiune pe baza posturilor din bilanț, iar la sfârșitul perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanț, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanț, deci la întocmirea bilanțului. În cadrul acestei legături de interdependență, valorile circulă în sens unic și anume: din stânga sau activul bilanțului datele merg la începutul perioadei de gestiune tot în stânga, adică la debitul contului, iar din dreapta bilanțului, din pasiv merg tot în dreapta, adică în creditul contului. La sfârșitul perioadelor de gestiune informația circulă tot în sens unic, însă de la cont la bilanț: adică din stânga contului din debit în stânga bilanțului adică în activ și din dreapta conturilor din credit tot în dreapta bilanțului, adică în pasiv, când pe baza soldurilor finale ale conturilor se completează posturile noului bilanț.

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la un model simplificat de bilanț la începutul anului, pe baza căruia, potrivit celor arătate anterior, pentru fiecare post din bilanț se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea

conturilor, cât și înregistrarea operațiilor economice, închiderea conturilor și întocmirea bilanțului la sfârșitul anului, adică întregul flux informațional contabil.

Bilanț inițial (la începutul anului)

ACTIV

PASIV

Mijloace economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
– Mijloace fixe	4.000.000	– Capital social	5.600.000
– Titluri de participare	1.500.000	– Rezerve	250.000
– Materii prime	1.800.000	– Credite bancare pe termen scurt	300.000
– Efecte de primit	450.000	– Furnizori	1.400.000
– Disponibil la bancă în lei	550.000	– Dividende de plată	750.000
TOTAL	8.300.000	TOTAL	8.300.000

Deschiderea conturilor

De Activ CONTABILITATEA CURENTA De Pasiv

„Mijloace fixe”				„Capital social”			
D.		C.		D.		C.	
Existent inițial	4.000.000					Existent inițial	5.600.000
RULAJ	0	0	RULAJ	0	0	RULAJ	
TOTAL			TOTAL			TOTAL	
SUME	4.000.000	0	SUME	0	5.600.000	SUME	
		4.000.000 SOLD D.			5.600.000 SOLD C.		
„Titluri de participare”				„Rezerve”			
D.		C.		D.		C.	
Existent inițial	1.500.000					Existent inițial	250.000
RULAJ	0	0	RULAJ	0	0	RULAJ	
TOTAL			TOTAL			TOTAL	
SUME	1.500.000	0	SUME	0	250.000	SUME	
		1.500.000 SOLD D.			250.000 SOLD C.		

continuare

continuare

D. „Materii prime” C.			D. „Credite bancare pe termen scurt” C.		
Existent inițial	1.800.000			Existent inițial	300.000
					1.000.000
					Maj. obligații
RULAJ	0 0	RULAJ	RULAJ	0 1.000.000	RULAJ
TOTAL		TOTAL	TOTAL		TOTAL
SUME	1.800.000 0	SUME	SUME	0 1.300.000	SUME
	1.800.000	SOLD D.	SOLD C.	1.300.000	
D. „Efecte de primit” C.			D. „Furnizori” C.		
Existent inițial	450.000			Existent inițial	1.400.000
RULAJ	0 0	RULAJ	Scădere obligații	800.000	
TOTAL		TOTAL	RULAJ	800.000 0	RULAJ
SUME	450.000 0	SUME	TOTAL		TOTAL
	450.000	SOLD D.	SUME	800.000 1.400.000	SUME
D. „Disponibil la bancă în lei” C.			SOLD C.	600.000	
Existent inițial	550.000				
Primit sume	1.000.000	800.000			Existent inițial
		furnizori			750.000
RULAJ	1.000.000	800.000	RULAJ	0 0	RULAJ
TOTAL		TOTAL	TOTAL		TOTAL
SUME	1.550.000	800.000	SUME	0 750.000	SUME
	750.000	SOLD D.	SOLD C.	750.000	
D. „Dividende de plată” C.					
					Existent inițial
					750.000
RULAJ	0 0	RULAJ	RULAJ	0 0	RULAJ
TOTAL		TOTAL	TOTAL		TOTAL
SUME	0 750.000	SUME	SUME	0 750.000	SUME
	750.000	SOLD D.	SOLD C.	750.000	

continuare

continuare

INTOCMIREA BILANTULUI FINAL			
Conturi de Activ ↓			Conturi de Pasiv ↓
ACTIV	BILANT LA SFARSITUL ANULUI		PASIV
Mijloace economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
-Mijloace fixe	4.000.000	- Capital social	5.600.000
-Titluri de participare	1.500.000	- Rezerve	250.000
-Materii prime	1.800.000	- Credite bancare pe termen scurt	1.300.000
-Efecte de primit	450.000	- Furnizori	600.000
-Disponibil la bancă în lei	750.000	- Dividende de plată	750.000
TOTAL	8.500.000	TOTAL	8.500.000

Figura 5.3.4. Schema combinată a fluxului informațional contabil

Din schema prezentată rezultă că toate conturile deschise pe baza elementelor sau posturilor din activ sunt **conturi de activ**, iar cele care se deschid pe baza posturilor de pasiv sunt **conturi de pasiv**. De asemenea, potrivit circulației valorilor în sens unic, existențele inițiale de activ s-au înscris în stânga (debitul) conturilor de activ, iar existențele inițiale de pasiv s-au înscris în dreapta (creditul) conturilor de pasiv.

Această constituie prima regulă de funcționare a conturilor și anume: **Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele inițiale de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu existențele inițiale de pasiv.**

Operațiile economice și financiare care au loc în timpul exercițiului financiar produc modificări, atât asupra mijloacelor economice cât și asupra surselor de finanțare. De fiecare dată aceste modificări se produc numai în două sensuri: creșteri și micșorări.

Pentru a demonstra cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv, se ia următorul exemplu de operație economică: întreprinderea primește un credit bancar pe termen scurt

în sumă de 1.000.000 lei. Această operație determină pe de o parte, o creștere în activ la elementul „Disponibil la bancă în lei” care reprezintă creșterea disponibilităților în contul de disponibil al întreprinderii de la bancă cu 1.000.000 lei, de la 550.000 lei la 1.550.000 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, se produce o creștere în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt” care reprezintă creșterea obligației întreprinderii față de bancă de la 300.000 lei la 1.300.000 lei.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile „Disponibil la bancă în lei” și „Credite bancare pe termen scurt”. Înregistrarea creșterii de activ de 1.000.000 lei se va face în debitul contului „Disponibil la bancă în lei” adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial, iar înregistrarea creșterii de pasiv de 1.000.000 lei se va face în creditul contului „Credite bancare pe termen scurt”, adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial. Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Din acest exemplu rezultă cea de a doua regulă de funcționare a conturilor și anume: **conturile de activ se mai debitează cu majorările, creșterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările sau creșterile elementelor de pasiv.**

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micșorările (diminuările) elementelor de activ și de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din disponibilul existent în cont la bancă obligațiile față de furnizori în sumă de 800.000 lei. Această operație determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul „Disponibil la bancă în lei” care reprezintă micșorarea disponibilităților existente în cont la bancă cu 800.000 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, o scădere de pasiv la elementul „Furnizori” care reprezintă micșorarea obligațiilor întreprinderii față de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile „Disponibil la bancă în lei” și „Furnizori”. Înregistrarea

scăderii de activ de 800.000 lei se face în creditul contului de activ „Disponibil la bancă în lei”, adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (debit), iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 800.000 lei se va face în debitul contului de pasiv „Furnizori”, adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (credit). Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este și cea de a treia regulă de funcționare a conturilor, care se va enunța astfel: **conturile de activ se creditează cu micșorările sau diminuările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micșorările sau diminuările elementelor de pasiv.**

După înregistrarea exemplelor de operații economice de mai sus, precum și a altor operații care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferența între totalul sumelor debitoare și creditoare. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ „Disponibil la bancă în lei” și creditor pentru conturile de pasiv „Credite bancare pe termen scurt” și „Furnizori”.

În activitatea practică, totalurile debitoare și creditoare pot fi și egale ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final. De asemenea, totalul ieșirilor (micșorărilor) nu poate fi mai mare decât existentul inițial și creșterile (intrările) întrucât, în mod logic, nu se poate diminua mai mult decât există.

Pe baza celor arătate se poate deduce cea de a patra regulă de funcționare a conturilor: **conturile de activ au sold final debitor, sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).**

Dacă se grupează prin separarea regulilor de funcționare menționate pentru conturile de activ și pasiv, rezultă două reguli: regula de funcționare a conturilor de activ și regula de funcționare a conturilor de pasiv, astfel:

Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existentul inițial și creșterile (majorările, intrările)

de activ și se creditează cu micșorările (diminuările, ieșirile) de activ, și în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micșorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Așa cum se poate vedea, conținutul economic diametral opus al conturilor de activ și de pasiv determină și caracterul opus al regulilor de funcționare.

În activitatea practică există și conturi care au un comportament variabil în ceea ce privește soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadelor de gestiune conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncționale și conturi bifuncționale.

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce înseamnă că funcționează numai după regula de funcționare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Conturile bifuncționale sunt cele care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea ce înseamnă că aceste conturi funcționează în anumite cazuri după regula conturilor de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv, încadrându-se în categoria conturilor de activ, sau de pasiv, în funcție de natura soldului pe care îl au în momentul respectiv.

Atât în exemplele luate pentru a demonstra modificările în bilanț, cât și cele folosite pentru a demonstra regulile de funcționare a conturilor rezultă că toate operațiile economice determină modificarea a cel puțin două posturi, respectiv a două conturi în care se înregistrează fiecare din aceste operații. Deci, orice operație economică producând o dublă modificare în bilanț se va concretiza în contabilitate printr-o dublă înregistrare în conturi, concomitent și cu aceeași sumă.

Înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice sau financiare în două conturi, în debitul unui cont și în creditul altui cont poartă denumirea de **dublă înregistrare**.

Legătura stabilită între cele două conturi în care se înregistrează o operație economică poartă denumirea de **corespondența conturilor**, iar conturile între care intervine această legătură se numesc **conturi corespondente**.

5.5. CONTURILE SINTETICE ȘI CONTURILE ANALITICE

Conturile sintetice reflectă mijloacele, procesele, sursele și rezultatele economice grupate după caracteristicile lor generale, iar **conturile analitice** reflectă concomitent părțile componente ale mijloacelor, proceselor, surselor și rezultatelor economice respective, după însușirile lor specifice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității curente, iar conturile analitice sunt cele care permit detalierea, dezvoltarea pe feluri, pe elemente componente de mijloace, procese, surse și rezultate, ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice în care poate fi desfășurat un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor, proceselor, surselor și rezultatelor, precum și de necesitățile de detaliere a cunoașterii conținutului elementului evidențiat.

Regulile de funcționare ale conturilor sintetice sunt valabile și pentru conturile analitice corespunzătoare, deoarece în ambele categorii de conturi se înregistrează aceleași elemente patrimoniale.

Conturile analitice sunt importante din următoarele puncte de vedere:

- asigură gospodărirea și integritatea mijloacelor materiale și bănești care formează patrimoniul întreprinderii;
- crează condiții optime pentru controlul gestionar, reflectând, intrările, ieșirile și stocurile pe feluri;
- permite stabilirea drepturilor și obligațiilor întreprinderii față de terțe persoane;
- furnizează datele necesare calculării costurilor de producție separat pe fiecare atelier, fază de fabricație, fel de produs finit, lucrare sau serviciu.

Legătura dintre conturi sintetice și analiticele lor se stabilește cu ajutorul corelațiilor valorice, astfel:

- suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul inițial al contului sintetic;
- suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic;
- suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic;
- suma soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egală și de același fel cu soldul contului sintetic.

În practică aceste corelații se stabilesc cu ajutorul balanțelor analitice ale conturilor sintetice.

5.6. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FINANCIARE

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice și financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora - debit sau credit în care urmează a se înregistra operația economică, concomitent și cu aceeași sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită pentru munca practică de evidență, întrucât asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului lor economic. De aceea, orice operație economică sau financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrarea ei în contabilitate, trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice și financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape:

a) stabilirea naturii și respectiv, a conținutului operației supusă analizei, adică ce se înțelege prin operația în cauză, la ce se referă (încasare, plată, aprovizionare cu valori materiale, consum de valori materiale, obținere de produse finite, vânzare de produse finite, etc.);

b) precizarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț referitoare la: elementul de activ și de pasiv care se modifică; sensul modificărilor în cauză (creșteri sau micșorări de activ sau de pasiv) la posturile modificate: conținutul economic al acestora (cresc disponibilitățile bănești ale întreprinderii la bancă, se micșorează numerarul din casieria întreprinderii, scade valoarea stocului de materiale existente în magazia întreprinderii, scad obligațiile întreprinderii față de furnizori etc.);

c) stabilirea pe baza elementelor din bilanț modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată;

d) aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea stabilirii părții conturilor corespondente – debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operația analizată, adică stabilirea formulei contabile.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice sau financiare, să presupunem că întreprinderea restituie un credit pe termen scurt primit de la bancă în sumă de 1.800.000 lei, din disponibilul existent în cont la bancă.

Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operații economice rezultă următoarele:

a) natura operației economice este restituirea unui credit pe termen scurt primit de la bancă;

b) această operație economică produce modificări în ambele părți ale bilanțului și anume: o scădere în activ la elementul „Disponibil la bancă în lei” care reprezintă o micșorare a disponibilului existent în contul întreprinderii la bancă în sumă de 1.800.000 lei; și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorare în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt” care reprezintă o micșorare a obligațiilor întreprinderii față de bancă privind creditele pe termen scurt acordate;

c) conturile corespondente în care urmează a se înregistra operația economică analizată, vor fi deci, pentru micșorarea de activ, de la elementul „Disponibil la bancă în lei”, contul de activ „Disponibil la bancă în lei”, iar pentru micșorarea de pasiv de la elementul „Credite bancare pe termen scurt”, contul „Credite bancare pe termen scurt”. Astfel se stabilește corespondența între contul de activ „Disponibil la bancă în lei” și contul de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”;

d) potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Disponibil la bancă în lei” fiind de activ și având de înregistrat o scădere de activ, se va credita cu 1.800.000 lei, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind de pasiv și având de înregistrat o scădere de pasiv, se va debita cu 1.800.000.

De unde rezultă că, potrivit particularităților dublei înregistrări, se stabilește corespondența între debitul contului „Credite bancare pe termen scurt” și creditul contului „Disponibil la bancă în lei” care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{rcl} \text{„Credite bancare pe} & = & \text{„Disponibil la} \\ \text{termen scurt”} & & \text{bancă în lei”} \end{array} \quad 1.800.000$$

Rezultă deci că scopul final al analizei contabile a fiecărei operații economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, rațională, exactă, în mod științific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operația respectivă în conturi.

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă este compusă din următoarele părți componente: denumirea contului corespondent debitor, denumirea contului corespondent creditor și suma care face obiectul înregistrării. Legătura dintre primele două părți ale formulei contabile, respectiv dintre conturile corespondente care intervin, se face prin punerea summului egalității (=), care arată interdependența și corelația reciprocă dintre ele, creată de

înregistrarea în ambele conturi a aceleiași operații economico-financiare; deci, stabilește o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite așezarea față în față a acestora, unite prin semnul egalității (=).

În formula contabilă, contul care se debitează se așează în stânga semnului egalității, deoarece debitul este partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se așează în partea dreaptă a semnului egalității, deoarece creditul este partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operațiilor economice și financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează **articolul contabil**. Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicației descriptive a operației în cauză, adică a documentului justificativ care atestă îndeplinirea ei, precum și a datei.

De exemplu, articolul contabil pentru formula contabilă menționată se prezintă astfel:

30 iunie 1997

Credite bancare pe termen scurt	=	„Disponibil la bancă în lei”	1.800.000
Restituit creditul bancar pe termen scurt conform Extrasului de cont Nr...			

Înregistrarea operațiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc sub formă de articole contabile poartă denumirea de **înregistrare cronologică**. În practică această înregistrare se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit **Registrul-Jurnal**, care se prezintă sub formă de fișe sau foi volante.

Operațiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor**.

Operațiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, și se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit **registrul „Cartea-Mare”**, care se prezintă

sub formă de fișe deschise separat pentru fiecare cont al contabilității curente. La înregistrarea operațiilor economico-financiare în acest registru se folosește explicația contabilă.

Înregistrările operațiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informațiilor sunt de două feluri: sintetice și analitice.

Înregistrările contabile sintetice sunt acelea care se fac în conturile sintetice și se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

Înregistrările contabile analitice sunt acelea care se fac în conturile analitice și se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează și etalonul natural.

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

1. În funcție de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă și formulă contabilă compusă.

Formula contabilă simplă este aceea în care corespondența conturilor se stabilește între un singur cont debitor și un singur cont creditor și este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanț.

Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

Formula contabilă compusă este aceea în care corespondența se stabilește între un singur cont debitor și mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor și mai multe conturi debitoare, și este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț.

Pentru a exemplifica modul în care se stabilește corespondența între mai mult de două conturi să presupunem că întreprinderea efectuează următoarele plăți din contul său disponibil de la bancă: furnizori pentru suma de 500.000 lei, impozit pe salarii pentru suma de 650.000 lei, contribuția la asigurările sociale în sumă de 600.000 lei. Efectuând analiza contabilă a acestei operații

economice care modifică concomitent un element activ și trei elemente de pasiv se stabilește următoarea formulă contabilă compusă:

%	=	„Disponibil la bancă”	1.750.000 lei
„Furnizori”			500.000 lei
„Impozit pe salarii”			650.000 lei
„Contribuția unității la asigurările sociale”			600.000 lei

2. În funcție de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă și de stornare. Atât formulele contabile de înregistrare curentă, cât și cele de stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roșu.

Formulele contabile de înregistrare curentă sunt acelea care se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor economice care au loc în mod obișnuit, curent, și care au cea mai mare frecvență în practica de contabilitate. Caracteristica acestora constă în faptul că înscrierea sumelor se face în negru; sumele respective se adună între ele, atât în debitul, cât și în creditul contului.

La unele formule contabile de înregistrare curentă, puține la număr, înscrierea sumelor se face în roșu (sau negru, dar încadrate în chenar, ceea ce echivalează cu înscrierea în roșu), și au semnificația unor sume cu semnul (-), care se scad din sumele înscrise în negru, atât în debit cât și în credit. Astfel de formule contabile servesc la înregistrarea unor operații economice curente cu caracter special, care au ca scop rectificarea prin scădere a valorii unor mijloace economice înregistrate anterior la prețuri sau la costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețurilor sau costurilor efective, motiv pentru care se mai numesc și **formule contabile de rectificare**. Această situație se întâlnește la majoritatea categoriilor de stocuri din producție proprie, în special la produse finite când acestea sunt înregistrate în momentul obținerii la preț standard sau prestabilit, iar la sfârșitul

lunii când se calculează costul efectiv, trebuie să fie corectate și aduse la nivelul costului efectiv. Întrucât aceste prețuri sau costuri sunt în unele cazuri mai mari decât cele efective, se impune rectificarea lor la sfârșitul lunii cu suma înregistrată în plus, care pentru întreprindere reprezintă o diferență favorabilă deoarece costul efectiv este mai mic decât prețul de înregistrare, operație ce se realizează cu ajutorul formulei contabile de înregistrare în roșu.

În situația inversă când costul sau prețul efectiv este mai mare decât prețul sau costul de înregistrare, diferența fiind nefavorabilă, rectificarea se face prin aceeași formulă contabilă, dar cu suma înregistrată în negru, deoarece trebuie să se adune la costul sau prețul înregistrat în timpul lunii (care a fost mai mic) pentru a ajunge la costul sau prețul efectiv.

Formulele contabile de stornare reprezintă o modalitate specifică a contabilității de corectare a unor erori săvârșite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operațiile economice și financiare care au avut loc în activitatea întreprinderii. Necesitatea efectuării unor asemenea formule contabile decurge din faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea apoi a sumelor corecte.

După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, și anume: formule contabile de stornare în negru și formule contabile de stornare în roșu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru, și apoi se întocmește formula contabilă corectă.

De exemplu: să presupunem că întreprinderea se aprovizionează cu obiecte de inventar de la furnizori în valoare de 450.000 lei. Formula contabilă de înregistrare a acestei operații s-a stabilit greșit astfel:

$$\text{a) } \underline{\text{„Obiecte de inventar”}} = \underline{\text{„Creditori diverși”}} \quad 450.000 \text{ lei}$$

In formă sistematică această înregistrare se reflectă astfel:

D. „Obiecte de inventar”		C.	D. „Creditori diverși”		C.
a)	450.000			450.000	a)
		450.000	b)	450.000	
RULAJ	450.000	450.000	RULAJ	450.000	450.000
TOTAL			TOTAL		
SUME	450.000	450.000	SUME	450.000	450.000

Ulterior, printr-o analiză contabilă atentă, se observă că formula contabilă întocmită este greșită, din care cauză se procedează la stornarea în negru, astfel:

b) „Creditori diverși” = „Obiecte de inventar” 450.000 lei

Se reprezintă și această înregistrare în formă sistematică în conturile de mai sus, apoi se calculează soldurile conturilor din care rezultă că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

După anularea înregistrării efectuate greșit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

c) „Obiecte de inventar” = „Furnizori” 450.000 lei

In formă sistematică această înregistrare se prezintă astfel:

D. „Obiecte de inventar”		C.	D. „Furnizori”		C.
c)	450.000			450.000	c)

Inregistrare corectă

Stornarea în roșu constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru dar încadrată în chenar) și apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru.

Pentru exemplificare se pornește de la aceeași formulă contabilă efectuată anterior greșit, la stornarea în roșu (punctul a), care se reprezintă în formă sistematică, astfel:

D. „Obiecte de inventar”		C.	D. „Creditori diverși”		C.
a)	450.000			450.000	a)
b)	450.000			450.000	b)
RULAJ	0			0	RULAJ
	0	SOLD	SOLD	0	

S-a corectat înregistrarea a, dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

$$d) \text{ „Obiecte de inventar” } = \text{ „Creditori diverși” } \boxed{450.000} \text{ lei}$$

Această formulă contabilă de stornare în roșu se reprezintă în formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greșit a fost anulată, se stabilește soldul conturilor care trebuie să fie zero.

În continuare, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

$$e) \text{ „Obiecte de inventar” } = \text{ „Furnizori” } 450.000 \text{ lei}$$

Reprezentarea acestei formule contabile în formă sistematică este următoarea:

D. „Obiecte de inventar”		C.	D. „Furnizori”		C.
c)	450.000			450.000	c)
		Inregistrare corectă			

Din analiză comparativă a celor două modalități de efectuare a stornării (conform înregistrărilor sistematice) se constată că în ambele cazuri se ajunge la același sold final în conturi și deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate. Stornarea în negru are însă dezavantajul față de stornarea în roșu că duce, pe de o parte la denaturarea rulajelor conturilor folosite pe care le mărește artificial cu sume care în realitate nu corespund unor operații economice, ci a unor operații de corectare, așa cum este cazul conturilor „Obiecte de inventar” și „Creditori diverși”, care prezintă atât rulaj debitor cât și rulaj creditor de 450.000

lei, deși în realitate rulajul lor este zero (cum se prezintă situația la stornarea în roșu), și pe de altă parte la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondențe ireale între conturi. Pentru aceste motive se recomandă folosirea stornării în roșu.

Rezultă că numai printr-o analiză contabilă atentă se poate ajunge la întocmirea unor formule contabile corecte și deci la înregistrarea operațiilor economico-financiare în conturi cu maximum de exactitate, astfel încât, informațiile furnizate de contabilitate să exprime realitatea, iar deciziile adoptate pe baza lor să fie fundamentate științific.

De menționat că, în activitatea practică, modelul general al analizei contabile, cu parcurgerea celor patru etape prezentate anterior, este valabil întotdeauna numai pentru operațiile economico-financiare care implică în mod direct la înregistrarea lor în conturi de mijloace economice și surse economice și numai în parte în conturi de procese economice. Totodată, în activitatea practică, pe lângă astfel de cazuri există operații cu mijloace economice la a căror înregistrare se folosesc unele conturi intermediare, impuse de necesitățile practice de rezolvare a unor cazuri, precum și operații privind procesele economice care se reflectă în conturi ce nu apar în bilanț. În prima situație se încadrează unele conturi rectificative de mijloace economice, cum sunt: „Amortizări privind imobilizările”, „Uzura obiectelor de inventar”, „Diferența de preț la produse”, etc. În cea de-a doua situație se încadrează conturile de cheltuieli și veniturile care de regulă se închid la sfârșitul exercițiului financiar și nu apar ca posturi de bilanț. În aceste cazuri, înregistrarea corectă științifică a operațiilor economice în conturi necesită, de asemenea, efectuarea analizei contabile. Modelul de analiză diferă însă de cel general, și el are în vedere particularitățile fiecărei operații economice în parte. Deci, în afara transpunerii în modelul general al analizei contabile, trebuie să se țină seama de particularitățile și conținutul lor economic precum și de scopul urmărit. O astfel de analiză contabilă bazată pe numeroase elemente specifice ale operațiilor

economico-financiare în cauză, ale cărei model se particularizează de la caz la caz pentru a fi efectuată în mod științific, necesită cunoașterea conținutului economic, a funcției economice și a funcției contabile a fiecărui cont în parte.

În concluzie analiza contabilă permite înregistrarea corectă, rațională, științifică a operațiilor economice și financiare în conturi, și nu în mod intuitiv și mecanicist, motiv pentru care utilizarea ei este obligatorie.

5.7. CLASIFICAREA CONTURILOR

5.7.1. Conținutul, importanța și criteriile de clasificare a conturilor

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune și specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe și subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanță deosebită din următoarele puncte de vedere:

- dă posibilitatea studierii sistematică și generalizată a conturilor, asigurând cunoașterea legăturilor reciproce dintre ele;
- permite asimilarea cu ușurință a conținutului economic și a funcției contabile a conturilor;
- ajută la înțelegerea structurii planurilor de conturi ale diferitelor ramuri de activitate;
- constituie un mijloc eficient de cunoaștere a obiectului contabilității.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Din punct de vedere al criteriilor folosite conturile se împart în clase, iar în cadrul claselor, în grupe și subgrupe de conturi.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt

următoarele: conținutul economic al conturilor, funcția contabilă, sfera de cuprindere și finalitatea informațiilor pe care le furnizează.

Dintre acestea, cel mai important este criteriul conținutului economic al conturilor, având un caracter științific care izvorăște din interdependența elementelor care alcătuiesc conținutul economic al conturilor: mijloace, sursele, procesele, inclusiv rezultatele.

Din acest punct de vedere, conturile se împart în următoarele patru clase: clasa conturilor mijloacelor economice, clasa conturilor surselor economice, clasa conturilor proceselor economice și clasa conturilor în afara bilanțului. Aceste clase de conturi pun în evidență prin conținutul lor, toate componentele obiectului contabilității.

Din punct de vedere al funcției contabile conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ și clasa conturilor de pasiv. Aceasta este cea mai generală clasificare, care permite încadrarea tuturor conturilor în conturi de activ și conturi de pasiv, și decurge din cele două părți ale bilanțului, care poartă aceeași denumire, cu excepția conturilor în afara bilanțului.

Din punct de vedere al sferei de cuprindere se disting două clase de conturi: clasa conturilor sintetice și clasa conturilor analitice. La rândul ei, clasa conturilor analitice, în funcție de etalonul de evidență folosit se împarte în două grupe, astfel: grupa conturilor analitice valorice și grupa conturilor cantitativ-valorice.

Din punct de vedere al finalității informațiilor pe care le furnizează conturile se împart în două mari clase: clasa conturilor de gestiune externă, cuprinzând conturile care furnizează informațiile de bilanț și clasa conturilor de gestiune internă, cuprinzând conturile care furnizează informațiile pentru întocmirea contului de rezultate.

Pentru formarea imaginii de ansamblu asupra sistemului de conturi, în tabelul următor se prezintă schema generală de clasificare a conturilor după conținutul economic.

Schema de clasificare a conturilor după conținutul economic

Tabelul 5.7.1.

TREPT DE CLASIFICARE			CONTURI SINTETICE		
CLASA	GRUPA	SUBGRUPA	Simbol	Denumirea conturilor	Funcția contabilă
0	1	2	3	4	5
1. Conturi de mijloace economice	1.1. Conturi de active imobilizate	1.1.1. Conturi de imobilizări necorporale	201	Cheltuieli de constituire	A
			203	Cheltuieli de cercetare dezvoltare	A
			205	Concesiuni, brevete, licențe și alte drepturi și valori similare	A
			207	Fondul comercial	A
			208	Alte imobilizări necorporale	A
		1.1.2. Conturi de imobilizări corporale	211	Terenuri	A
			212	Mijloace fixe	A
		1.2.3. Conturi de imobilizări financiare	261	Titluri de participare	A
			262	Titluri imobilizate ale activității de portofoliu	A
			267	Creanțe imobilizate	A
		1.2.4. Conturi rectificative de imobilizări	280	Amortizări privind imobilizările necorporale	P
			281	Amortizări privind imobilizările corporale	P
			290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	P
			291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	P
			296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	P
	1.2. Conturi de active circulante	1.2.1. Conturi de stocuri	300	Materii prime	A
			301	Materiale consumabile	A
			321	Obiecte de inventar	A
			341	Semifabricate	A

			345	Produse finite	A
			346	Produse reziduale	A
			361	Animale și păsări	A
			371	Mărfuri	A
			381	Ambalaje	A
		1.2.2.Conturi de creanțe	411	Clienți	A
			413	Efecte de primit	A
			416	Clienți incerti	A
			425	Avansuri acordate personalului	A
			456	Decontări cu asociații privind capitalul	A
			461	Debitori diverși	A
			473	Decontări din operațiuni în curs de clasificare	Bif
		1.2.3.Conturi de trezorerie	502	Acțiuni proprii	A
			503	Acțiuni	A
			505	Obligațiuni emise și răscumpărate	A
			506	Obligațiuni	A
			511	Valori de încasat	A
			512	Conturi curente la bănci	Bif.
			518	Dobânzi	Bif
			519	Credite bancare pe termen scurt	P
			531	Casa	A
			532	Alte valori	A
			541	Acreditiv	A
			542	Avansuri de trezorerie	A
		1.2.4.Conturi rectificative de active circulante	322	Uzura obiectelor de inventar	P
			308	Diferențe de preț la materii prime și materiale	A
			328	Diferență de preț la obiecte de inventar	A
			348	Diferențe de preț la produse	A
			368	Diferențe de preț la animale și păsări	A
			378	Diferențe de preț la mărfuri	A

			390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	P
			391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	P
			392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	P
			394	Provizioane pentru deprecierea produselor	P
			396	Provizioane pentru deprecierea animalelor și păsărilor	P
			397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	P
			398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor	P
			491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor	P
			590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	P
2.Conturi de surse economice	2.1.Conturi de surse proprii	2.1.1.Conturi de surse proprii permanente	101	Capital social	P
			104	Prime legate de capital	P
			105	Diferențe de reevaluare	P
			106	Rezerve	P
			107	Rezultatul raportat	Bif
			108	Contul întreprinzătorului	P
			111	Fondul de dezvoltare	P
			112	Fondul de participare la profit	P
			118	Alte fonduri	P
			131	Subvenții pentru investiții	P
			141	Provizioane reglementate	P
			151	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	P
	2.2.Conturi de surse străine	2.2.1.Conturi de împrumuturi și datori asimilate	161	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	P
			162	Credite bancare pe termen lung și mijlociu	P
			166	Datorii legate de participanți	P

			167	Alte împrumuturi și datorii asimilate	P
			168	Dobânzile aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	P
		2.2.2.Conturi de surse temporare	401	Furnizori	P
		a) comerciale	404	Furnizori de imobilizări	P
			403	Efecte de plată	P
			408	Furnizori-facturi nesosite	P
		b) salariale, fiscale și sociale	421	Personal-remunerații datorate	P
			423	Personal-ajutoare materiale și protecție socială	P
			424	Participarea salariaților de profit	P
			427	Rețineri de remunerații datorate terților	P
			431	Asigurări sociale	P
			437	Ajutor de șomaj	P
			441	Impozit pe profit	Bif
			442	Taxa pe valoarea adăugată	Bif
			444	Impozitul pe salarii	P
			446	Alte impozite și taxe	Bif
			447	Fonduri speciale-taxa și vărsăminte asimilate	P
		c) alte surse străine	457	Dividente de plată	P
			462	Creditori diverși	P
3.Conturi de procese economice	3.1.Conturi de cheltuieli	3.1.1.Conturi de cheltuieli de exploatare	600	Cheltuieli cu materii prime	A
			601	Cheltuieli cu materiale consumabile	A
			602	Cheltuieli cu obiectele de inventar	A
			603	Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii	A
			604	Cheltuieli cu materiale nestocabile	A
			605	Cheltuieli cu energia și apa	A
			606	Cheltuieli cu animalele și păsările	A
			607	Cheltuieli privind mărfurile	A

			608	Cheltuieli privind ambalajele	A
			611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	A
			612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	A
			613	Cheltuieli cu primele de asigurare	A
			614	Cheltuieli cu studiile și cercetările	A
			621	Cheltuieli cu colaboratorii	A
			622	Cheltuieli cu comisioanele și onorariile	A
			623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	A
			624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	A
			625	Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări	A
			627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	A
			628	Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți	A
			631	Cheltuieli cu impozitul pe salariu	A
			635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte	A
			641	Cheltuieli cu remunerațiile personalului	A
			645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	A
			658	Alte cheltuieli de exploatare	A
		3.1.2.Conturi de cheltuieli financiare	663	Pierderi din creanțe legate de participație	A
			664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	A
			665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar	A
			666	Cheltuieli privind dobânzile	A
			667	Cheltuieli privind sconturile acordate	A
			668	Alte cheltuieli financiare	A

		3.1.3. Conturi de cheltuieli excepționale	671	Cheltuieli privind operațiunile de gestiune	A
			672	Cheltuieli privind operațiunile de capital	A
		3.1.4. Conturi de cheltuieli cu amortizările și provizioanele	681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele	A
			686	Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele	A
			687	Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele	A
		3.1.5. Conturi de cheltuieli cu impozitul pe profit	691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	A
		3.1.6. Conturi de cheltuieli de gestiune	901	Decontări interne privind cheltuielile	Bif
			902	Decontări interne privind producția	Bif
			903	Decontări interne privind diferențele de preț	A
			921	Cheltuielile activității de bază	A
			922	Cheltuielile activităților auxiliare	A
			923	Cheltuielile comune secției	A
			924	Cheltuielile generale de administrație	A
			925	Cheltuieli de desfacere	A
			935	Costul producției obținute	A
			936	Costul producției în curs de execuție	A
	3.2. Conturi de venituri	3.2.1. Conturi de venituri din exploatare	701	Venituri din vânzarea produselor finite	P
			702	Venituri din vânzarea semifabricatelor	P
			703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	P
			704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate	P
			707	Venituri din vânzarea mărfurilor	P

			708	Venituri din activități diverse	P
			711	Venituri din producția stocată	P
			738	Alte venituri din exploatare	P
			741	Venituri din subvenții de exploatare	P
		3.2.2. Conturi de venituri financiare	761	Venituri din participații	P
			764	Venituri din titluri de plasament	P
			765	Venituri din diferențe de curs valutar	P
			766	Venituri din dobânzi	P
			767	Venituri din sconturi obținute	P
			768	Alte venituri	P
		3.2.3. Conturi de venituri excepționale	771	Venituri excepționale din operațiuni de gestiune	P
			772	Venituri din operațiile de capital	P
		3.2.4. Conturi de venituri din provizioane	781	Venituri din provizioanele privind activitatea de exploatare	P
			786	Venituri financiare din provizioane	P
			787	Venituri excepționale din provizioane	P
	3.3. Conturi de rezultate		121	Profit și pierdere	Bif
			129	Repartizarea profitului	A
4. Conturi în afara bilanțului			801	Angajamente acordate	
			802	Angajamente primite	
			803	Alte conturi în afara bilanțului	

5.8. PLANUL DE CONTURI GENERAL, PLANURILE DE CONTURI SI INSTRUCȚIUNILE DE APLICARE A ACESTORA

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naționale.

Acesta are la bază schema de clasificare a conturilor în funcție de conținutul lor economic, care cuprinde următoarele clase:

Clasa 1 – Conturi de capitaluri.

2 – Conturi de active imobilizate.

3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție.

4 – Conturi de terți.

5 – Conturi de trezorerie.

6 – Conturi de cheltuieli.

7 – Conturi de venituri.

8 – Conturi speciale.

9 – Conturi de gestiune.

Corepunzător celor trei sectoare de activitate ale economiei naționale: sectorul economic, sectorul instituțiilor publice (de stat) și sectorul financiar bancar, acesta se va diviza în trei cadre (subcadre) generale ale planurilor de conturi. Fiecare dintre aceste cadre generale reunesc și coordonează toate planurile de conturi ale ramurilor de activitate din sectoarele respective. Astfel cadrul general al planurilor de conturi pentru sectorul economic asigură coordonarea a 18 planuri de conturi ale celor 18 ramuri de activitate economică: industria, agricultura, construcții, comerț etc.

În interiorul cadrelor generale ale planurilor de conturi, conturile sunt identificate prin denumirea lor și prin codul corespunzător, și sunt încadrate într-o clasă, grupă și subgrupă de conturi.

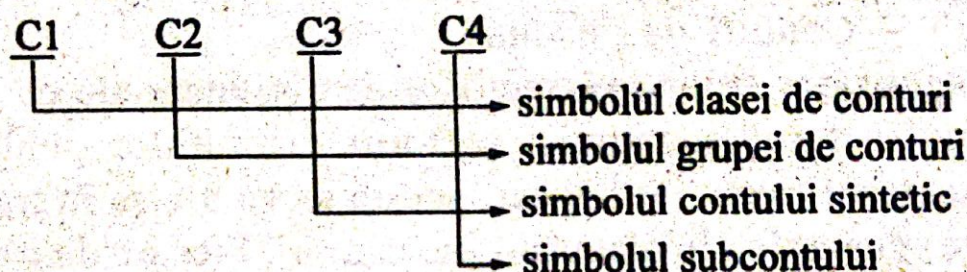
Codificarea sau simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după metoda sistemului zecimal, potrivit căruia conturile folosite într-un sector de activitate ale economiei naționale se împart în 10 clase, fiecare clasă poate cuprinde maximum 10 grupe de conturi; fiecare grupă poate cuprinde 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfășura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II (subcont) se poate desfășura pe 10 conturi de gradul III, și așa mai departe, în funcție de nevoile de detaliere a informațiilor furnizate de conturi.

Clasele de conturi sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9, clasa 0 (zero) nefiind utilizată.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt simbolizate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei și a doua simbolul grupei.

Conturile sintetice sunt simbolizate cu trei cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei și a treia cifră reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Subconturile sunt simbolizate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic, iar a patra cifră reprezentând simbolul subcontului.



De exemplu: clasa conturilor de imobilizări a primit simbolul 2. Grupa a doua din clasa 2 a primit simbolul 1, numită imobilizări corporale, al doilea cont sintetic a primit simbolul 2, numit mijloace fixe. Primul subcont (cont sintetic de gradul doi) a primit simbolul 1, numit clădiri. Astfel, identificare contului sintetic de gradul doi, „Clădiri” se va face prin următorul cod și următoarea denumire: 2121 „Clădiri”

Planul de conturi este un tablou al tuturor conturilor folosite într-o ramură de activitate în care conturile sunt identificate ca și în cadrul general, tot printr-un cod și denumire și sunt încadrate în clase și grupe de conturi specifice ramurei respective.

Pentru fiecare plan de conturi există **instrucțiuni de aplicare** a conturilor, prin care se reprezintă simbolul contului, funcția contabilă posibilă pentru fiecare cont, precum și modul de desfășurare a acestora în subconturi (analitice) pe feluri de elemente evidențiere.

Pe baza instrucțiunilor respective se asigură înregistrarea uniformă a fiecărui tip de operație economică, la toate unitățile de același tip și organizarea unitară a contabilității curente.

CAPITOLUL VI

ANALIZA SI FUNCTIONAREA CONTURILOR

6.1. CONTURILE DE CAPITALURI

6.1.1. Conținutul și structura capitalului propriu

Capitalul propriu reprezintă sursa proprie permanentă a activelor de patrimoniu.

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziția întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociați sau acționari și aparține de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de **capitalul străin** care provine de la terți și care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen, care poate fi termen lung sau termen scurt. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează **capitalul permanent** al întreprinderii.

În capitalul propriu se mai cuprind și unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obținute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, subvențiile, profitul nerepartizat și provizioanele.

Pentru constituirea și formarea capitalului unei societăți comerciale sunt necesare mijloace materiale și bănești care sunt aduse de către asociați și acționari sub formă de aport la societate. Aportul este valoarea pe care aceștia se angajează s-o aducă la societate. **Aportul** la societate poate fi de două feluri: **în natură**, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor și activelor circulante materiale și **în bani**, în numerar sau în cont la bancă, conform statutului și contractului de societate.

Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea unei societăți comerciale și să cumpere acțiunile acesteia se numesc **acționari**.

Acțiunile sunt acte (hârtii) de valoare care dau dreptul altor persoane fizice sau juridice de a participa la formarea capitalului unei societăți. Cumpărătorul acțiunilor, respectiv posesorul acestora devine coproprietar al întreprinderii respective, acțiunile pe care le posedă constituie **titluri de proprietate**. Proprietarii acțiunilor primesc anual o cotă-parte din profitul societății sub formă de dividend, nivelul acestuia nefiind stabilit anticipat, ci numai după încheierea exercițiului financiar în funcție de profitul obținut de societate și repartizat în acest scop. Incasarea dividendelor de către posesorii de acțiuni se face pe baza **cupoanelor de dividend** care sunt atașate acțiunilor.

Acțiunile ca titluri de valoare care reprezintă fracțiuni din capitalul unei societăți, sunt stabilite la valori egale, suma respectivă poartă denumirea de **valoare nominală** a acțiunilor. După emisiunea lor, acțiunile pot fi vândute-cumpărate, astfel putând avea două feluri de operațiuni economice: operațiuni de plasament și operațiuni de speculații.

Operațiunile de plasament au loc atunci când proprietarul având o sumă de bani disponibilă, o investește, o plasează în acțiuni pe care le păstrează o perioadă mai mare de timp în scopul obținerii anual a unui avantaj material sub formă de dividend. **Operațiunile de speculații** au loc atunci când deținătorul unei sume de bani cumpără acțiuni pentru a le vinde cu scopul de a obține un avantaj imediat din diferența între prețul de vânzare și cel de cumpărare. Vânzarea-cumpărarea acțiunilor se face prin intermediul unei instituții specializate – bursa de valori.

În afară de valoarea nominală, acțiunile au și o valoare reală. **Valoarea reală** a acțiunilor este valoarea care se stabilește pe piața hârtiilor de valoare în funcție de cerere și ofertă, și care poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală. Astfel, suma care se încasează în plus peste valoarea nominală se numește

primă de emisiune, iar suma care nu se poate încasa din valoarea nominală (diferența în minus), se numește **diferență de emisiune**.

Cu ocazia înființării unei societăți comerciale au loc o serie de operații economice, cum sunt: efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului și vărsarea capitalului.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscriptorul declară și semnează pentru suma de bani și valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea societății comerciale. O societate se poate constitui numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură trebuie adus integral la constituirea societății, iar cel în bani poate fi adus parțial la constituire și în mai multe tranșe ulterioare, fără a depăși cinci ani.

Vărsarea capitalului este operația de punere la dispoziția societății a aporturilor în bani și în natură, subscrise.

6.1.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind formarea capitalului propriu

Pentru evidențierea acțiunilor subscrise și a aportului în bani și în natură, precum și a altor operații economice legate de formarea capitalului se utilizează conturile: 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, 101 „Capitalul social” și conturile de avere (mijloace materiale și bănești).

Contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” este cont de creanțe, cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă: capitalul subscris de acționari și asociați, în bani și în natură; valoarea primelor legate de capital; sumele plătite asociaților cu ocazia retragerii capitalului. **Creditul** acestui cont reflectă aporturile în bani și în natură aduse la societate, precum și capitalul social retras de către acționari sau asociați. **Soldul** debitor reflectă aportul subscris la constituirea capitalului, dar nevărsat încă.

Contul 101 „Capital social” este utilizat pentru evidențierea capitalului social subscris și vărsat, în natură și în bani de către acționarii sau asociații societății, precum și majorările și reducerile

capitalului societății. Este cont de surse proprii permanente și îndeplinește funcția contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: capitalul social subscris de acționari sau asociați, în bani și/sau în natură; rezervele destinate creșterii capitalului social; profitul realizat în exercițiul anterior destinat creșterii capitalului; primele legate de capital, încorporate în capitalul social. **Debitul** acestui cont, reflectă: capitalul retras de către acționari sau asociați; pierderile realizate în exercițiile precedente care diminuează capitalul social; valoarea acțiunilor proprii anulate. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise, vărsate și nevărsate.

Contul sintetic 101 „Capital social” se desfășoară pe două subconturi astfel:

1011 „Capital subscris nevărsat”

1012 „Capital subscris vărsat”

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

1. Pentru formarea capitalului unei societăți noi în sumă de 5.000.000 lei, un număr de 100 persoane subscriu să cumpere cele 1.000 acțiuni emise, cu valoarea nominală de 5.000 lei.

Operația de subscriere a capitalului social produce o creștere a dreptului de creanță a întreprinderii asupra subscriptorilor și concomitent cu aceasta, o creștere a capitalului subscris, dar nevărsat. Deci, o creștere de activ și o creștere de pasiv. Creșterea de activ se reflectă în debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, iar creșterea de pasiv în creditul contului 1011 „Capital subscris nevărsat”. Formula contabilă va fi următoarea:

$$\begin{array}{l} \text{456 „Decontări cu asociații} \\ \text{privind capitalul”} \end{array} = \begin{array}{l} \text{1011 „Capital subscris—5.000.000 lei} \\ \text{nevărsat”} \end{array}$$

Capitalul subscris de 5.000.000 lei este format din valoarea a 400 de acțiuni pentru aport în natură și valoarea a 600 de acțiuni pentru aport în bani. Aportul în natură constă în următoarele bunuri

economice: o clădire apreciată la valoarea de 1.000.000 lei; teren evaluat la 400.000 lei; 1 autocamion evaluat la 600.000 lei.

Pentru calcularea numărului de acțiuni ce trebuie atribuite pentru aporturile în natură se împarte valoarea aporturilor la valoarea nominală a unei acțiuni, astfel:

- 1 clădire	$1.000.000 \text{ lei} : 5.000 \text{ lei/acțiune} = 200 \text{ acțiuni}$
- terenul	$400.000 \text{ lei} : 5.000 \text{ lei/acțiune} = 80 \text{ acțiuni}$
- 1 autocamion	$600.000 \text{ lei} : 5.000 \text{ lei/acțiune} = 120 \text{ acțiuni}$
TOTAL	$2.000.000 \text{ lei} : 5.000 \text{ lei/acțiune} = 400 \text{ acțiuni}$

2. Se înregistrează aducerea aporturilor în natură la societate. Această operație produce, pe de o parte creșterea elementelor de imobilizări corporale: clădiri, terenuri, mijloace de transport, iar pe de altă parte micșorarea dreptului de creanță asupra subscrisorilor. Deci, creșterea a trei elemente de activ și scăderea unui element tot de activ. Creșterile de activ se vor înregistra în debitul conturilor: „Clădiri”, „Terenuri”, „Mijloace de transport”, iar scăderea de activ se va înregistra în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”. Formula contabilă a acestei operații este următoarea:

%	=	456	„Decontări cu asociații – 2.000.000 lei privind capitalul”	– 1.000.000 lei
2121	„Clădiri”			– 400.000 lei
211	„Terenuri”			– 600.000 lei
2125	„Mijloace de transport”			

3. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” la categoria „capital subscris vărsat”.

Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul capital subscris nevărsat și concomitent și cu aceeași sumă, o majorare tot în pasiv, la elementul capital subscris vărsat. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului „Capital subscris nevărsat”, iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului „Capital subscris vărsat”. Formula contabilă va fi deci:

1011	„Capital subscris nevărsat”	=	1012	„Capital subscris vărsat”	2.000.000 lei
------	--------------------------------	---	------	------------------------------	---------------

4. Se fac vărsămintele ce reprezintă contravaloarea celor 600 acțiuni pentru aport de bani.

Această operație economică produce, pe de o parte creșterea numerarului din casieria întreprinderii, iar pe de altă parte, micșorarea dreptului de creanță asupra subscritorilor, deci, o creștere de activ și o micșorare tot de activ. Creșterea de activ se va reflecta în debitul contului „Casa”, iar micșorarea de activ în creditul contului „Decontări cu asociații privind capitalul”. Această operație economică se va reflecta în conturi prin următoarea formulă:

$$\begin{array}{lcl} \hline 531 & \text{„Casa”} & = & 456 \text{ „decontări cu asociații – 3.000.000 lei} \\ & & & \text{privind capitalul} \\ \hline \end{array}$$

5. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” în categoria „capital subscris vărsat”. Operația economică produce, pe de o parte diminuarea capitalului subscris nevărsat-elementul de pasiv, și pe de altă parte, majorarea capitalului subscris vărsat-element tot de pasiv. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului „Capital subscris nevărsat”, iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului „Capital subscris vărsat”. Deci, formula contabilă este:

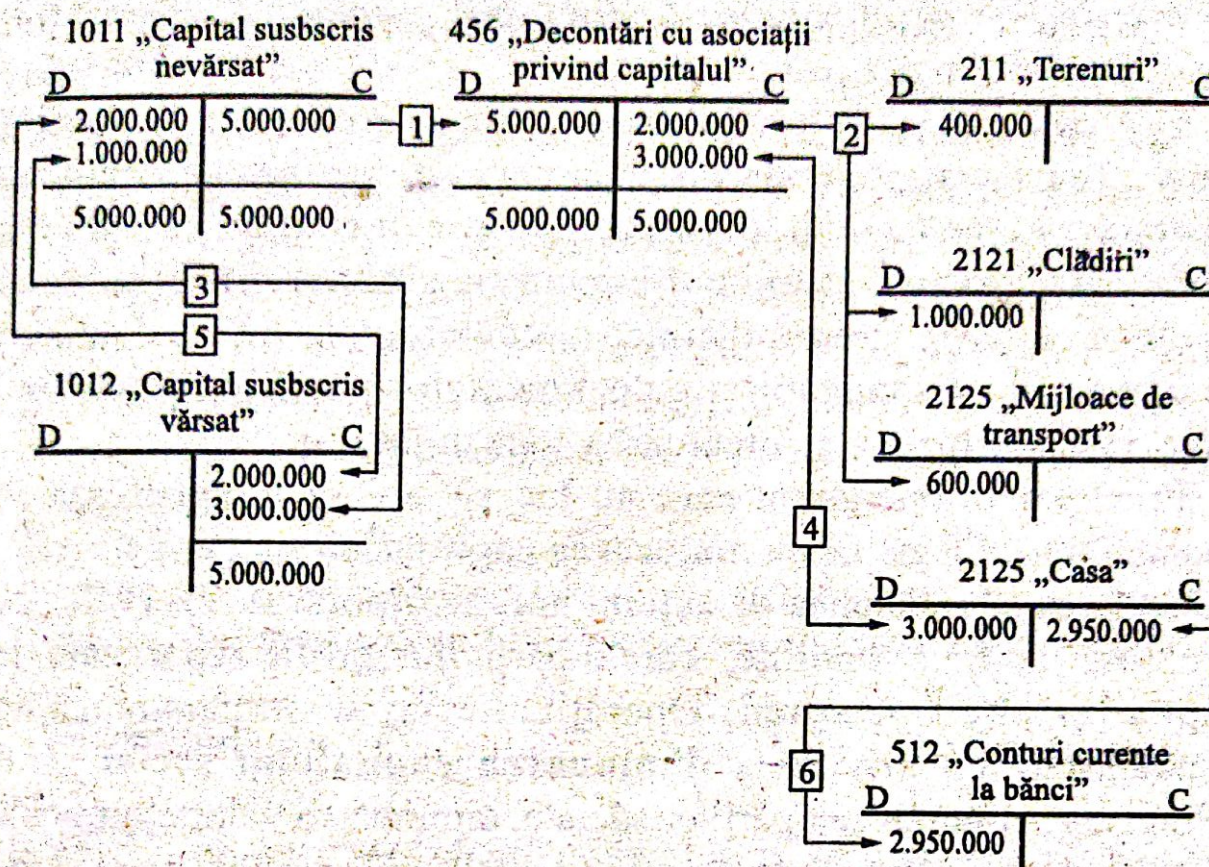
$$\begin{array}{lcl} \hline 1011 & \text{„capital subscris} & = & 1012 \text{ „capital subscris – 3.000.000 lei} \\ & \text{nevărsat”} & & \text{vărsat”} \\ \hline \end{array}$$

6. Se depune la bancă suma de 2.950.000 lei.

Această operație economică produce o micșorare a numerarului existent în casieria întreprinderii, element de activ și o majorare a disponibilului existent în contul curent de la o bancă, element de activ. Micșorarea de activ se va reflecta în creditul contului de activ „Casa”, iar majorarea de activ se va reflecta în debitul contului „Conturi curente la bănci”. Formula contabilă va fi următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 512 & \text{„Conturi curente} & = & 531 \text{ „Casa”} \\ & \text{la bănci”} & & - 3.000.000 \text{ lei} \\ \hline \end{array}$$

Schematic înregistrările sistematice privind constituirea societății comerciale și formarea capitalului acesteia se prezintă astfel:



**Bilanț de constituire
întocmit la 1 martie 1997**

ACTIV

PASIV

Mijloace economice	SUME	Surse de finanțare	SUME
- Terenuri	400.000	- Capital subscris vărsat	5.000.000
- Clădiri	1.000.000		
- Mijloace de transport	600.000		
- Conturi curente la bănci	2.950.000		
- Casa	50.000		
TOTAL	5.000.000	TOTAL	5.000.000

6.1.1.3 Contabilitatea operațiilor de capital

Capitalul propriu este format din totalitatea capitalurilor individuale sau asociative care se înscriu în pasivul bilanțului și cuprind mai multe elemente, cum sunt: primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, fondurile proprii, subvențiile

pentru investiții, profiturile din anii precedenți reportate, provizioanele reglementare.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, a rezervelor încorporate și a profitului repartizat pentru creșterea capitalului, precum și alte operațiuni care duc la modificarea mărimii acestuia. Așa cum s-a văzut, capitalul subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate pe baza actelor de constituire a societății și a documentelor justificative privind aducerea aporturilor și efectuarea vărsămintelor.

Principalele operațiuni care au loc și care se înregistrează în contabilitate în legătură cu **majorarea capitalului**, sunt următoarele: subscrierea și emisiunea de acțiuni noi, încorporarea rezervelor ce depășesc limitele stabilite, cotele-părți din profit repartizate la capital și alte operațiuni. Operațiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la **diminuarea capitalului social** sunt: retragerea acțiunilor sau părților sociale, diminuarea valorii nominale a acțiunilor, răscumpărarea acțiunilor și anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenți, precum și alte operațiuni.

Pentru reflectarea contabilă a acestor operațiuni, în afara conturilor 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și 101 „Capital social”, mai sunt utilizate următoarele conturi sintetice: 104 „Prime legate de capital”, 105 „Diferențe din reevaluare”, 106 „Rezerve”, 107 „Rezultatul reportat”, 111 „Fondul de dezvoltare”, 112 „Fondul de participare la profit”, 131 „Subvenții pentru investiții”, 141 „Provizioane reglementate”, 151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”.

Contul 104 „**Prime legate de capital**” este utilizat pentru evidențierea primelor de emisiune, de aport și de fuziune. Acestea reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor și părților sociale. Contul 104 „Prime legate de capital” are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii și aportului la capital. **Debitul** acestui cont reflectă primele legate de capital încorporate în capitalul social, precum și pe cele

transferate la rezerve. Soldul este creditor și reflectă primele constituite și neutilizate.

Una din căile de majorare a capitalului societăților comerciale este și aceea de emisiune de acțiuni noi. Prețul de emisiune al noilor acțiuni poate fi superior valorii nominale a vechilor acțiuni. Acest lucru este justificat când patrimoniul net conferă acțiunilor o valoare reală superioară valorii nominale. De exemplu, după cinci ani situația patrimonială se prezintă astfel:

Active	= 9.000.000lei
Capital social	= 5.000.000lei
Rezerve	= 1.000.000lei
Datorii	= 3.000.000lei
Patrimoniul net	= Activ – Datorii = 9.000.000 – 6.000.000 = 3.000.000lei

$$\text{Valoarea reală} = \frac{\text{Patrimoniul net}}{\text{Numărul de acțiuni}} = \frac{6.000.000}{1.000} = 6.000\text{lei/acțiune}$$

După 5 ani de funcționare a societății valoarea reală a unei acțiuni este de 6.000 lei, față de 5.000 lei, deci cu 1.000 lei pentru valoarea nominală.

Noile acțiuni vor fi subscrise la prețul de 6.000 lei deci, cu o primă de emisiune de 1.000 lei (adică diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală).

Exemple:

7. Se înregistrează majorarea capitalului societății cu 3.000.000 lei, prin subscrierea a 600 de acțiuni noi la prețul de 6.000 lei pe acțiune, deci cu o primă de emisiune de 1.000 lei pe acțiune.

- creșterea de capital 600 acțiuni × 5.000 lei = 3.000.000 lei
- prima de emisiune 600 (6.000 – 5.000) = 600.000 lei

Această operație economică de subscriere a unor acțiuni noi cu primă de emisiune, determină o creștere la elementul de activ „Decontări cu asociații privind capitalul”, și o majorare a capitalului cu valoarea nominală a noilor acțiuni la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat” precum și o altă majorare tot în pasiv, la elementul „Prime de emisiune”. Conturile în care se va înregistra

operația economică sunt: „Decontări cu asociații privind capitalul”, care fiind cont de activ se va debita cu creșterea de activ, „Capital subscris nevărsat”, cont de pasiv care se va credita cu majorarea capitalului în sumă de 3.000.000 lei, și „Prime legate de capital”, cont de pasiv care, de asemenea, se va credita cu majorarea primelor de emisiune. Formula contabilă va fi următoarea:

456	„Decontări cu asociații privind capitalul”	=	%	– 3.600.000 lei
			1011	„Capital subscris nevărsat” – 3.000.000 lei
			104	„Prime legate de capital” – 600.000 lei

8. Se înregistrează încasarea contravalorii acțiunilor subscrise.

Această operație produce o scădere la elementul de activ „Decontări cu asociații privind capitalul”, ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra subscripțiilor, și concomitent produce o creștere la elementul de activ „Casa”, ceea ce semnifică majorarea numerarului existent în caseria întreprinderii. Contul „Decontări cu asociații privind capitalul” fiind cont de activ și având de înregistrat o scădere se va credita, iar contul „Casa” fiind cont de activ și înregistrând o creștere, se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

531	„Casa”	=	456	„Decontări cu asociații privind capitalul” – 3.600.000 lei
-----	--------	---	-----	--

9. Concomitent cu efectuarea vărsămintelor se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” la categoria „capital subscris vărsat”.

Această operație economică determină o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat” și concomitent și cu aceeași sumă o majorare tot în pasiv la elementul „Capital subscris vărsat”. Formula contabilă este deci:

1011	„Capital subscris nevărsat”	=	1012	„Capital subscris vărsat” – 3.000.000 lei
------	-----------------------------	---	------	---

Bilanțul contabil întocmit după emisiunea de noi acțiuni se prezintă astfel:

Tabelul nr. 6.2

BILANT

întocmit după emisiunea de acțiuni noi

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
– Active vechi	9.000.000	– Capital vechi	5.000.000
– Active noi	3.600.000	– Capital nou	3.000.000
		– Prime legate de capital	600.000
		– Rezerve	1.000.000
		– Datorii	3.000.000
TOTAL	12.600.000	TOTAL	12.600.000

Calculând valoarea reală a acțiunilor, se constată că aceasta a rămas neschimbată.

$$\text{Valoarea reală} = \frac{12.600.000 - 3.000.000}{1.600} = 6.000 \text{ lei/acțiune}$$

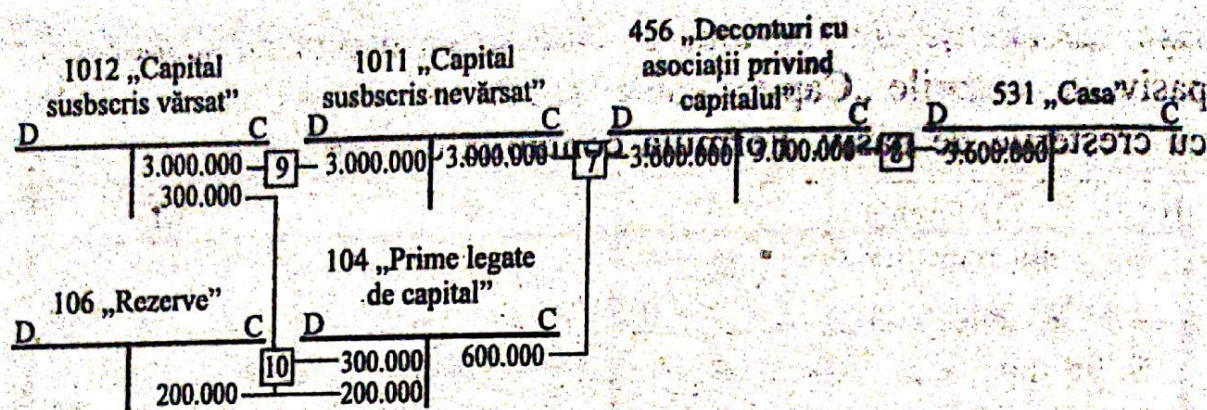
Primele de emisiune sunt folosite pentru acoperirea cheltuielilor făcute cu emisiunea de acțiuni și pentru majorarea capitalului și rezervelor. De exemplu:

10. Din primele constituite sunt utilizate 300.000 lei pentru majorarea capitalului și 200.000 lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică produce o micșorare la elementul de pasiv „Prime legate de capital”, și totodată, majorarea a două elemente de pasiv: „Capital subscris vărsat” și „Rezerve”. Micșorarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Prime legate de capital”, iar creșterile de pasiv se vor înregistra în creditul conturilor „Capital subscris vărsat” și „Rezerve”. Formula contabilă este următoarea:

104 „Prime legate de capital	=	%	– 500.000 lei
		101 „Capital subscris vărsat”	– 300.000 lei
		106 „Rezerve”	– 200.000 lei

Schematic, înregistrările privind contabilitatea majorării capitalului prin emisiunea de noi acțiuni cu primă și de utilizare a primelor constituite se prezintă astfel:



Contul 105 „Diferențe din reevaluare” este utilizat pentru evidențierea diferențelor din reevaluarea elementelor de activ și de pasiv, potrivit normelor legale. Acestea se determină ca diferență între valoarea de utilitate și valoarea de intrare în patrimoniu (contabilă). De menționat că, numai diferențele mai mari se evidențiază în acest cont, iar utilizarea acestora se face în scopul majorării capitalului și/sau a rezervelor.

Exemple de utilizare a acestui cont:

11. Se înregistrează diferența pozitivă în sumă de 1.250.000 lei rezultată în urma reevaluării unui teren.

Operația produce o creștere la elementul de activ „Terenuri” și concomitent și cu aceeași sumă o creștere la elementul de pasiv „Diferențe din reevaluare”. Conturile corespondente sunt: „Terenuri”, care fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va debita, și contul „Diferențe din reevaluare”, care fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere, se va credita. Deci, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 211 & \text{„Terenuri”} & = \\ \hline & & 105 \quad \text{„Diferențe de} \\ & & \text{reevaluare”} - 1.250.000 \text{ lei} \\ & & \hline \end{array}$$

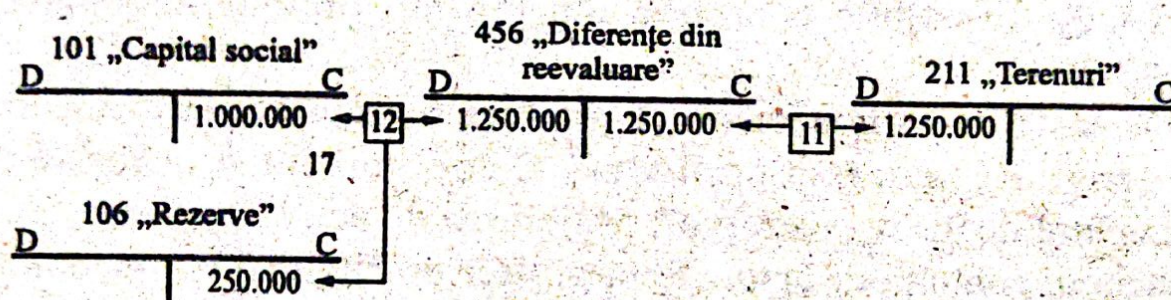
12. Se hotărăște utilizarea diferențelor din reevaluare, astfel: 1.000.000 lei pentru majorarea capitalului și 250.000 lei majorarea rezervelor.

Operația produce o diminuare la elementul pasiv „Diferențe din reevaluare” și o majorare la elementele de pasiv: „Capital social” și „Rezerve”. Conturile în care se va înregistra operația economică

sunt: „Diferențe din reevaluare” care se va debita cu scăderile de pasiv, și conturile „Capital social” și „Rezerve” care se vor credita cu creșterile de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

105	„Diferențe din reevaluare”	=	%	- 1.250.000 lei
			101	„Capital social” - 1.000.000 lei
			106	„Rezerve” - 250.000 lei

Schematic, înregistrările privind contabilitatea constituirii și utilizării diferențelor din reevaluare se prezintă, astfel:



Contul 106 „Rezerve” este utilizat pentru evidențierea rezervelor constituite și repartizate pe destinațiile date acestora.

Rezervele sunt surse create în cadrul întreprinderii în scopul conservării și majorării capitalului.

Se pot constitui următoarele categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare și rezerve facultative.

Rezervele legale se constituie anual în conformitate cu prevederile legale, iar în caz de diminuare se completează conform prevederilor legale. De asemenea, rezervele legale pot fi majorate cu excedentul obținut prin emisiunea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea nominală, dacă acest excedent nu este utilizat la acoperirea cheltuielilor de emisiune. Aceste rezerve sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor înregistrate în exercițiul financiar. Nu sunt utilizate în scopul majorării capitalului.

Rezevele statutare se constituie anual din profitul net obținut conform prevederilor din statutul societății, și sunt utilizate, în special, pentru a fi încorporate în capital.

Rezervele facultative sunt alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut și se constituie facultativ din profitul net obținut.

Acestea sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor, creșterea capitalului sau în alte scopuri, în conformitate cu hotărârile adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților.

Contul 106 „Rezerve” are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă rezervele constituite. **Debitul** acestui cont reflectă rezervele utilizate. **Soldul creditor** reflectă rezervele constituite și neutilizate.

Exemple de utilizare a contului de rezerve:

13. Se constituie o rezervă din profitul obținut în sumă de 1.000.000 lei.

Această operație economică produce o majorare la elementul de activ „Repartizarea profitului” și concomitent o majorare la elementul de pasiv „Rezerve”. Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului”, iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Rezerve”. Deci, formula contabilă este:

$$129 \text{ „Repartizarea profitului”} = 106 \text{ „Rezerve”} - 1.000.000 \text{ lei}$$

14. Se acoperă pierderea reportată din exercițiul precedent de 850.000 lei din rezerva constituită.

Operația produce o scădere la elementul de activ „Rezultatul reportat” (pierdere) și concomitent, o scădere la elementul de pasiv „Rezerve”. Scăderea de activ se va reflecta în creditul contului „Rezultatul reportat”, iar scăderea de pasiv, în debitul contului de pasiv „Rezerve”. Formula contabilă este următoarea:

$$106 \text{ „Rezerve”} = 107 \text{ „Rezultatul reportat”} - 850.000 \text{ lei}$$

S-au menționat anterior și o serie de căi de micșorare a capitalului unei societăți. În continuare se prezintă un asemenea exemplu:

15. Se răscumpără un număr de 100 acțiuni cu valoarea nominală de 5.000 lei.

Această operație va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Acțiuni proprii” și concomitent o modificare

în sensul scăderii la elementul de activ „Casa”. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Acțiuni proprii”, iar scăderea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Casa”. Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 502 & \text{„Acțiuni proprii”} & = \quad 531 \quad \text{„Casa”} \quad - \quad 500.000 \text{ lei} \end{array}$$

16. Se înregistrează anularea celor 100 acțiuni răscumpărate.

Operația menționată va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de activ „Acțiuni proprii” și concomitent o scădere la elementul de pasiv „Capital social”. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt „Acțiuni proprii” și „Capital social”. Contul „Acțiuni proprii” fiind cont de activ, și având de înregistrat o scădere de activ se va înregistra în credit, iar contul „Capital social” fiind cont de pasiv și având de înregistrat o scădere de pasiv, acesta se va înregistra în debit. Formula contabilă este, deci:

$$\begin{array}{rcl} 101 & \text{„Capital social”} & = \quad 502 \quad \text{„Acțiuni proprii”} \quad - \quad 500.000 \text{ lei} \end{array}$$

Contul **107 „Rezultatul reportat”** este utilizat pentru evidențierea rezultatului exercițiului precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților. Rezultatul nerepartizat poate fi pierdere sau profit, iar contul menționat are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă pierderea realizată în exercițiul precedent care nu a fost repartizată (acoperită), precum și profitul realizat în exercițiul precedent repartizat pentru creșterea capitalului sau constituirea rezervelor. **Creditul** acestui cont relectă profitul din exercițiul precedent nerepartizat, pierderea raportată din exercițiul anterior, acoperită din profitul perioadei curente, precum și pierderea realizată în exercițiile anterioare care se acoperă din capitalul social. **Soldul debitor** reflectă pierderea nerepartizată, iar **soldul creditor** reflectă profitul nerepartizat.

Exemple de utilizare a acestui cont:

17. Se înregistrează pierderea din anul precedent de 700.000 lei raportată anului curent.

Această operație produce o diminuare la elementul de activ „Profit și pierdere” (sold debtor) și o majorare la elementul de activ „Rezultatul reportat” (sold debtor).

Tinând seama de regulile de funcționare a conturilor de activ, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Rezultatul reportat”, iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Profit și pierdere”. Formula contabilă este următoarea.

$$\begin{array}{rcl} 107 & \text{„Rezultatul reportat”} & = & 121 \text{ „Profit și pierdere”} - 700.000 \text{ lei} \end{array}$$

18. Pentru acoperirea pierderii reportată din anul precedent adunarea generală hotărăște utilizarea rezervei existente (constituită în acest scop) de 150.000 lei și diminuarea capitalului social cu 550.000 lei.

Această operație economică are ca efect reducerea pierderii reportate din anul precedent, element de activ, și concomitent diminuarea elementelor de pasiv „Rezerve” și „Capital social”. Diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat”, iar diminuările de pasiv se vor înregistra în debitul conturilor de pasiv „Rezerve” și „Capitalul social”.

Înregistrarea contabilă necesită următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{rcl} & \% & = & 107 \text{ „Rezultatul reportat”} - 700.000 \text{ lei} \\ 106 & \text{„Rezerve”} & & - 150.000 \text{ lei} \\ 101 & \text{„Capital social”} & & - 550.000 \text{ lei} \end{array}$$

19. Se înregistrează profitul obținut în exercițiul precedent și nerepartizat, reportat anului curent, în sumă de 900.000 lei.

Operația produce o diminuare a unui element de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor) și o majorare a unui element de pasiv „Rezultatul reportat” (sold creditor). Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit și pierdere”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat”. Formula contabilă va fi următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 121 & \text{„Profit și pierdere”} & = & 107 \text{ „Rezultatul reportat”} - 900.000 \text{ lei} \end{array}$$

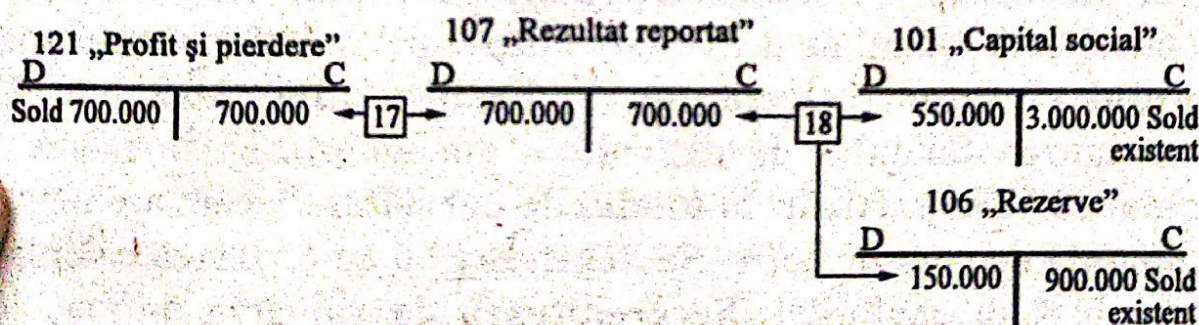
20. În anul curent, adunarea generală a acționarilor hotărăște utilizarea profitului reportat de 900.000 lei, astfel: 700.000 lei pentru majorarea capitalului social și 200.000 lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Rezultatul reportat” sold creditor) și modificarea în sensul creșterii a elementelor de pasiv „Capital social” și „Rezerve”. Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Rezultatul reportat”, iar creșterile de pasiv se vor înregistra în creditul conturilor „Capital social” și „Rezerve”. Formula contabilă este următoarea:

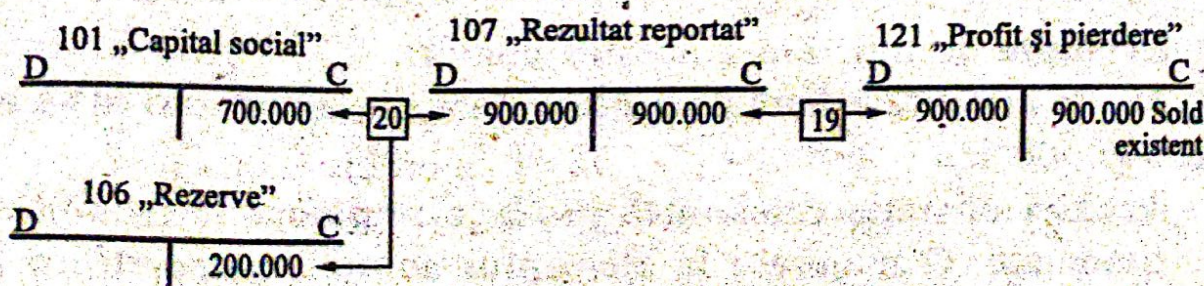
107 „Rezultatul reportat”	=	%	– 900.000 lei
		101 „Capital social”	– 700.000 lei
		106 „Rezerve”	– 200.000 lei

În formă sistematică operațiile economice privind înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reportate se prezintă, astfel:

a) Pierdere reportată



b) Profit reportat



6.1.1.4. Conturile de fonduri

În cadrul surselor proprii, alături de capitaluri și rezerve se mai cuprind și fondurile care se constituie prin autofinanțare cum sunt: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit și alte fonduri.

Fondul de dezvoltare se constituie potrivit legii din amortizarea imobilizărilor, din profitul net al societăților comerciale, respectiv din veniturile realizate după acoperirea cheltuielilor la regiile autonome, din vânzarea activelor, din valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, precum și din alte surse. Fondul de dezvoltare constituit se utilizează pentru acoperirea cheltuielilor de investiții privind dezvoltarea, modernizarea, re tehnologizarea, rambursarea creditelor pentru investiții inclusiv plata dobânzilor aferente acestora, precum și alte cheltuieli de natura investițiilor.

Contul 111 „**Fondul de dezvoltare**” este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă fondul de dezvoltare constituit pe căile menționate. **Debitul** acestui cont reflectă fondul de dezvoltare utilizat pe direcțiile menționate. **Soldul** creditor reflectă fondul de dezvoltare existent. La constituirea fondului de dezvoltare din amortizări intervine și contul 119 „**Repartizări la fondul de dezvoltare**”, care are funcție contabilă de cont de activ. **Se debitează** cu amortizarea calculată și inclusă în cheltuieli. **Se creditează** cu valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din amortizări. **Soldul debitor** reflectă amortizarea neutilizată pentru investiții.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

21. Se constituie fondul de dezvoltare din amortizări în sumă de 525.000 lei.

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale. O majorare la elementul de activ „Repartizări la fondul de dezvoltare” și o majorare la elementul de pasiv „Fondul de dezvoltare”. Majorarea de activ se va înregistra în contul

„Repartizării la fondul de dezvoltare” în debit, iar majorarea de pasiv se va înregistra în contul „Fondul de dezvoltare”, în credit. Deci formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \text{119 „Repartizarea fondului de dezvoltare”} & = & \text{111 „Fondul de dezvoltare”} - 525.000 \text{ lei} \end{array}$$

22. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 350.000 lei, din valoarea materialelor recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe.

Această operație economică are ca efect majorarea unui element de activ „Cheltuieli privind operațiile de gestiune” și concomitent, majorarea unui element de pasiv „Fondul de dezvoltare”. Contul „Cheltuieli privind operațiile de gestiune” fiind un cont de activ, se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Fondul de dezvoltare” se va credita cu majorarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \text{671 „Cheltuieli privind operațiile de gestiune”} & = & \text{111 „Fondul de dezvoltare”} + 350.000 \text{ lei} \end{array}$$

23. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 1.000.000 lei din profitul realizat.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Repartizarea profitului” și totodată, majorarea elementului de pasiv „Fondul de dezvoltare”. Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului”, iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul; contului de pasiv „Fondul de dezvoltare”.

Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{rcl} \text{129 „Repartizarea profitului”} & = & \text{111 „Fondul de dezvoltare”} - 1.000.000 \text{ lei} \end{array}$$

24. Se înregistrează diminuarea fondului de dezvoltare cu sumele ce reprezintă mijloacele fixe obținute din amortizări în sumă de 380.000 lei.

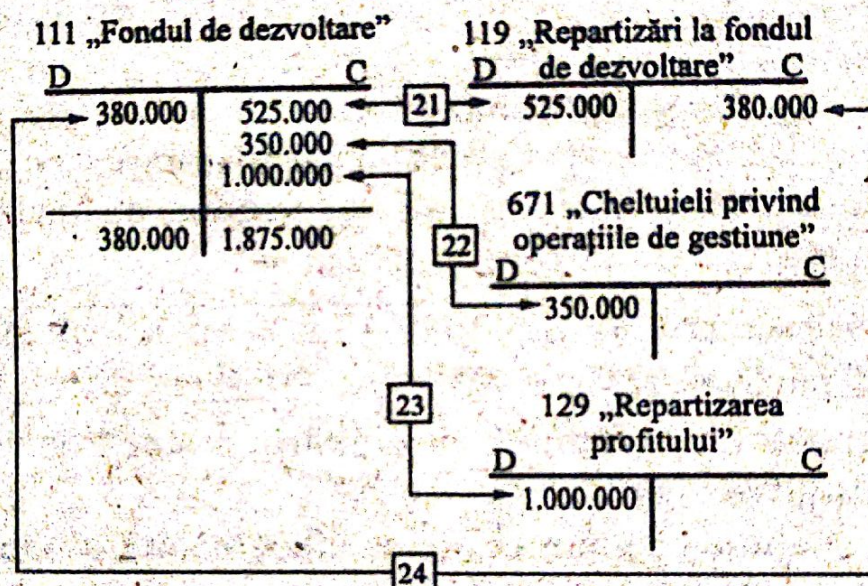
Această operație are ca efect micșorarea „Fondului de dezvoltare” existent, element de pasiv și concomitent micșorarea

elementului de activ „Repartizări la fondul de dezvoltare”. Contul „Fondul de dezvoltare” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Repartizări la fondul de dezvoltare” se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\text{111 „Fondul de dezvoltare”} = \text{119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”} - 380.000\text{lei}$$

În formă sistematică, înregistrarea în contabilitate a operațiilor privind constituirea și utilizarea fondului de dezvoltare se prezintă astfel:



Contul 112 „Fondul de participare la profit” este utilizat pentru evidențierea constituirii și utilizării fondului de participare la profit a salariaților societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat. Este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă profitul realizat în exercițiul curent repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit. **Soldul** creditor reflectă fondul de participare la profitul existent.

Exemple de utilizare a acestui cont:

25. Din profitul realizat se repartizează suma de 1.800.000 lei pentru constituirea fondului de participare la profit.

Această operație economică produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Repartizarea profitului” și totodată, o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Fondul de participare la profit”. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Fondul de participare la profit”.

Formula contabilă este următoarea:

129 „Repartizarea profitului”	=	112 „Fondul de partici- – 1.800.000 lei pare la profit”
----------------------------------	---	--

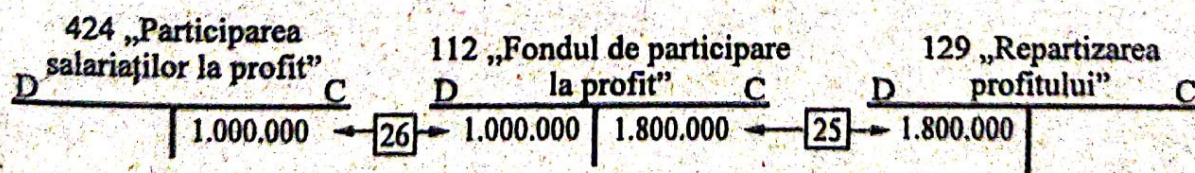
26. Adunarea generală a acționarilor hotărăște plata sumei de 1.000.000 lei din fondul de participare la profit, constituit.

Această operație economică produce o modificare în sensul scăderii a elementului de pasiv „Fondul de participare la profit”, și totodată, o creștere a elementului de pasiv „Participarea salariaților la profit”. Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Fondul de participare la profit” iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Participarea salariaților la profit”.

Formula contabilă se prezintă astfel:

112 „Fondul de participare la profit”	=	424 „Participarea – 1.000.000 lei salariaților la profit”
--	---	--

Înregistrarea în formă sistematică a operațiilor economice privind formarea și utilizarea fondului de participare la profit se prezintă, astfel:



Contul 131 „Subvenții pentru investiții” este utilizat pentru evidențierea sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse din care beneficiază întreprinderea pentru finanțarea unor activități pe termen lung a investițiilor, a imobilizărilor primite prin donații cu titlu gratuit, precum și a celor constatate plus la

inventariere. Contul menționat, realizează două obiective: consemnarea subvențiilor, primite până la finalizarea obiectivului de investiții și eşalonarea în timp a creșterii patrimoniului ca urmare a subvențiilor primite de întreprindere. El reflectă elemente ale capitalului și sunt surse de finanțare a capitalului, îndeplinind funcția contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont efectuează valoarea subvențiilor pentru investiții de primit. **Debitul** acestui cont reflectă cota-parte din subvenția pentru investiții virată asupra rezultatului exercițiului. **Soldul** creditor reflectă subvențiile pentru investiții nevirate la rezultatul exercițiului.

Exemple de utilizare a acestui cont:

27. Se înregistrează subvenția pentru investiții de primit în sumă de 2.000.000 lei.

Această operație are ca efect creșterea elementului de activ „Subvenții” și concomitent creșterea elementului de pasiv „Subvenții pentru investiții”. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Subvenții”, care fiind cont de activ se va debita și „Subvenții pentru investiții”, care fiind cont de pasiv se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

$$445 \text{ „Subvenții”} = 131 \text{ „Subvenții pentru investiții”} - 2.000.000 \text{ lei}$$

28. Se primește subvenția pentru investiții.

Această operație va avea ca efect creșterea sumelor în „Contul curent la bancă” al întreprinderii, element de activ și concomitent și cu aceeași sumă, scăderea dreptului de creanță a întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Conturi curente la bănci” care se va debita cu creșterea de activ și „Subvenții”, care se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$512 \text{ „Conturi curente la bănci”} = 445 \text{ „Subvenții”} - 2.000.000 \text{ lei}$$

29. Se primește prin donație, cu titlu gratuit, un calculator electronic în valoare de 1.000.000 lei.

Operația menționată va produce o creștere în activ la elementul „Mijloace fixe” și concomitent, o creștere în pasiv la elementul „Subvenții pentru investiții”. Creșterea de activ, se va înregistra în debitul contului „Mijloace fixe”, iar creșterea de pasiv în creditul contului „Subvenții pentru investiții”.

Formula contabilă la care s-a ajuns este următoarea:

212	„Mijloace fixe”	=	131	„Subvenții – 1.000.000 lei pentru investiții”
-----	-----------------	---	-----	--

30. Se înregistrează trecerea unei părți (25%) din subvenția pentru investiții la venituri.

Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul „Subvenții pentru investiții” și totodată, o majorare în pasiv la elementul „Venituri din operațiuni de capital”. Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului de pasiv „Subvenții pentru investiții”, iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Venituri din operațiuni de capital”. Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

131	„Subvenții pentru investiții”	=	772	„Venituri din operațiuni de capital”	- 750.000 lei
-----	-------------------------------	---	-----	--------------------------------------	---------------

În formă sistematică înregistrarea operațiilor privind subvențiile pentru investiții se prezintă astfel:

772 „Venituri din operațiuni de capital”		131 „Subvenții pentru investiții”		445 „Subvenții”		512 „Conturi curente la bănci”
D C		D C		D C		D C
	750.000 — [30]	750.000	2.000.000 — [27]	2.000.000	2.000.000 — [28]	2.000.000
		1.000.000				
		750.000	3.000.000			
			[29] —			
			212 „Mijloace fixe”			
			D C			
			1.000.000			

6.1.1.5. Conturile de provizioane

Provizioanele sunt o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor și este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierii elementelor patrimoniale. Acestea se

constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercițiile viitoare.

În contabilitate se delimitează trei categorii de provizioane: reglementate, pentru riscuri și cheltuieli și pentru depreciere.

În sens economic, provizioanele reprezintă o cheltuială când se constituie și un venit când sunt utilizate, sau când rămân fără obiect.

Provizioanele reglementate se constituie pe baza unor dispoziții legale sau fiscale. Ele fac parte din categoria cheltuielilor extraordinare. Astfel, sunt provizioane pentru majorări de prețuri, pentru investiții și pentru amortizări derogatorii.

Contul 141 „Provizioane reglementate” are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile pentru constituirea provizioanelor reglementate. **Debitul** acestui cont reflectă reluarea provizioanelor reglementate. **Soldul** este creditor și reflectă provizioane reglementate constituite.

Exemple:

31. Se constituie un provizion pentru majorarea prețurilor la stocurile de materii prime în sumă de 320.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele” și concomitent majorarea elementului de pasiv „Provizioane reglementate”. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”, care fiind cont de activ se va debita cu majorările de activ și „Provizioane reglementate”, care fiind cont de pasiv se va credita cu majorările de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”	=	141 „Provizioane reglementate”	- 320.000 lei
---	---	-----------------------------------	---------------

32. La sfârșitul anului se înregistrează anularea provizionului pentru partea stocurilor consumate, în sumă de 250.000 lei.

Această operație economică produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Provizioane reglementate” și o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Venituri excepționale din provizioane reglementate”. Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Provizioane reglementate”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Venituri excepționale din provizioane reglementate”.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{l} 141 \text{ „Provizioane} \\ \text{reglementate”} \end{array} = \begin{array}{l} 787 \text{ „Venituri excepționale – 250.000 lei} \\ \text{din provizioane reglementate”} \end{array}$$

33. Se înregistrează decontarea cheltuielilor privind provizioanele reglementate.

Această operație economică produce o diminuare la elementul de activ „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele” și totodată, o diminuare a elementului de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor). Conform regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”, iar scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit și pierdere”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{l} 121 \text{ „Profit și pierdere”} \end{array} = \begin{array}{l} 687 \text{ „Cheltuieli excepționale – 320.000 lei} \\ \text{privind amortizările} \\ \text{și provizioanele”} \end{array}$$

34. Se înregistrează închiderea contului de venituri.

Această operație economică are ca efect diminuarea elementului de pasiv „Venituri excepționale din provizioane reglementate” și concomitent, o creștere la elementul de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor). Ținând seama de regulile de funcționare a conturilor, diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Venituri excepționale din provizioane reglementate”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Profit și pierdere”.

Formula contabilă este următoarea:

787 „Venituri excepționale din provizioane reglementate”	=	121 „Profit și pierdere”	- 250.000 lei
--	---	-----------------------------	---------------

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice privind constituirea și utilizarea provizioanelor reglementate se prezintă astfel:

121 „Profit și pierdere”		787 „Venituri excepționale din provizioane reglementate”		141 „Provizioane reglementate”		687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”	
D	C	D	C	D	C	D	C
320.000	250.000	250.000	250.000	250.000	320.000	320.000	320.000
				Sd. c. 70.000			

6.1.2 Conturile de capital străin

Din capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii, fac parte și împrumuturile și datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terți pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen și să plătească și o dobândă.

Din structura capitalului străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, și primele de rambursare a acestora; creditele bancare pe termen lung și mediu; datorii legate de participații; dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate; prime privind rambursarea obligațiunilor.

Creditele bancare pe termen lung și mediu sunt primite de la bănci și alte instituții de creditare și cuprind creditele de peste un an. Acestea sunt acordate de către bănci și sunt garantate de întreprinderi cu patrimoniul lor. Limita de creditare a unei întreprinderi este de 30% din valoarea pasivului patrimonial, peste această limită nici o bancă din lume nu acordă credite. În economia de piață această limită este depășită prin existența împrumuturilor pe bază de obligațiuni.

Obligațiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit sub formă de dobândă.

Incasarea dobânzii se face la termene fixe pe baza cupoanelor de dobânzi care sunt atașate obligațiunilor.

Vânzarea-cumpărarea obligațiunilor se face prin subscripție publică, prin intermediul unei instituții specializate, bursa de valori.

Pentru sumele împrumutate întreprinderea plătește dobânzi, sumele respective fiind incluse în cheltuielile financiare, atunci când decontarea se face prin cupoane, sau printr-o sumă stabilită inițial și care se plătește la rambursare, numită primă de rambursare. Primele de emisiune plătite se amortizează prin includerea în cheltuielile financiare.

Conturile sintetice privind evidența împrumuturilor și datoriilor asimilate, sunt următoarele: 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”, 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”, 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”, 169 „Prime de rambursare a obligațiunilor” și altele.

Contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” are funcție de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise, precum și suma primelor de rambursare aferentă împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. **Debitul** acestui cont reflectă împrumuturile rambursate, precum și valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anual, la valoarea de răscumpărare. **Soldul** contului reflectă împrumuturile din emisiunea de obligațiuni primite și nerambursate.

Exemple de utilizare a acestui cont:

35. Se înregistrează subscrierea publică a 1.000 obligațiuni cu valoarea nominală de 500 lei bucata, în vederea obținerii unui împrumut.

Această operație economică generează o majorare la elementul de activ „Debitori diverși”, ceea ce semnifică creșterea dreptului

de creanță asupra unei terțe persoane (debitor) de a încasa de la acesta ceea ce a promis (subscris). Totodată produce o modificare în sensul majorării asupra unui element de pasiv „Imprumuturi pe bază de obligațiuni”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a restitui la termen contravaloarea împrumutului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Debitori diverși”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Imprumuturi din emisiunea de obligațiuni”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 461 & \text{„Debitori diverși”} & = \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{lcl} \hline 161 & \text{„Împrumuturi din – 500.000 lei} \\ & \text{emisiunea de obligațiuni”} & \\ \hline \end{array}$$

36. Se primește împrumutul, respectiv, se încasează suma subscrisă de la debitori.

Această operație economică are ca efect creșterea disponibilului din contul întreprinderii de la bancă și concomitent micșorarea dreptului de creanță asupra debitorilor. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Debitori diverși”. Astfel se ajunge la următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{lcl} \hline 512 & \text{„Conturi curente} & = \\ & \text{la bănci”} & \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{lcl} \hline 461 & \text{„Debitori diverși” – 500.000 lei} & \\ \hline \end{array}$$

37. La scadență se răscumpără obligațiunile.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Obligațiuni emise și răscumpărate”, și concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci”. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Obligațiuni emise și răscumpărate”, care se va debita cu creșterea de activ, și „Conturi curente la bănci”, care se va credita cu scăderea de activ.

„Cheltuieli privind dobânzile”, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare făcute de întreprindere cu plata dobânzilor. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Cheltuieli privind dobânzile”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”. Formula contabilă este următoarea:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	168 „Dobânzile aferente – 125.000 lei împrumuturilor și datoriilor asimilate”
---------------------------------------	---	---

40. Se plătește dobânda la împrumutul pe bază de obligațiuni.

Această operație economică are ca efect scăderea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă, element de activ, și concomitent, scăderea obligației de plată a dobânzii, element de pasiv. Scăderea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), iar scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului de pasiv „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”.

Deci, formula contabilă este următoarea:

168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”	=	512 „Conturi curente – 125.000 lei la bănci”
---	---	---

41. La sfârșitul perioadei se decontează cheltuieli privind dobânzile.

Această operație economică produce o diminuare a elementului de activ „Cheltuieli privind dobânzile” și concomitent, produce o diminuare al elementului de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor). Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit și pierdere”, iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Cheltuieli privind dobânzile.

Astfel, se ajunge la următoarea formulă contabilă:

121 „Profit și pierdere”	=	666 „Cheltuieli privind – 125.000 lei dobânzile”
--------------------------	---	---

Schematic, înregistrarea operației de plată, plata dobânzii și închiderea contului de cheltuieli privind dobânzile se prezintă astfel:

512 „Conturi curente la bănci”		168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”		666 „Cheltuieli privind dobânzile”		121 „Profit și pierdere”		
D	C	D	C	D	C	D	C	
	125.000	40	125.000	125.000	39	125.000	41	125.000

În cazul obligațiunilor cu primă, acestea nu au cupoane de dobânzi. Vânzarea acestora se face la un preț mai mic decât valoarea nominală. Diferența dintre valoarea de rambursare și valoarea de vânzare se numește primă de rambursare. Pentru evidențierea acesteia se utilizează contul **169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”**, cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă suma primelor de rambursare a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. **Creditul** acestui cont reflectă suma primelor de rambursare amortizate. **Soldul debitor** reflectă valoarea primelor de rambursare neamortizate.

De exemplu:

42. Se subscriu 1.000 obligațiuni cu valoarea nominală de 500 lei. Valoarea de vânzare este de 450 lei.

Această operație economică produce, pe de o parte majorarea elementului de pasiv „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”, iar pe de altă parte, majorarea elementelor de activ „Debitori diverși” și „Prime de rambursare a obligațiunilor”. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire ca și elementele modificate.

Contul „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” fiind cont de pasiv și având de înregistrat o majorare se va credita, iar conturile: „Debitori diverși” și „Prime de rambursare a obligațiunilor” fiind conturi de activ și având de înregistrat creșteri se vor debita. Astfel se ajunge la următoarea formulă contabilă:

		=	161 „Împrumuturi din		500.000 lei
461 „Debitori diverși”			emisiunea de		450.000 lei
169 „Prime privind			obligațiuni”		
rambursarea obligațiunilor”					50.000 lei

Operațiile următoare sunt: încasarea creanței de la debitori în sumă de 450.000 lei (valoarea de vânzare), iar la scadență se face răscumpărarea obligațiunilor la valoarea de rambursare și apoi anularea obligațiunilor. Primele de rambursare a obligațiunilor se amortizează prin includerea lor în cheltuieli financiare, iar decontarea acestora se face prin trecerea lor în contul de rezultate.

Contul 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu” este utilizat pentru evidențierea creditelor pe termen lung și mijlociu primite de la bănci. Este cont de surse străine și are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma creditelor primite. **Debitul** acestui cont reflectă suma creditelor restituite. **Soldul** este creditor și reflectă creditele primite și nerambursate.

Pentru creditele pe termen lung și mijlociu primite se plătesc dobânzi stabilite la anumite termene. Înregistrarea obligației de plată a dobânzilor și apoi plata acestora se face prin aceleași formule contabile prezentate la operațiile 39 și 40.

6.2. CONTURILE DE IMOBILIZĂRI

6.2.1. Conturile de imobilizări corporale

6.2.1.1. Conținutul, evaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri cu valoare mare care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, și care nu se consumă la prima utilizare. Deci, sunt acele bunuri care participă la mai multe cicluri de exploatare și își transmit treptat valoare asupra noilor produse obținute. În structura imobilizărilor corporale se cuprind două mari grupe de imobilizări: terenurile și mijloacele fixe.

Terenurile pot fi evidențiate în contabilitate ca: terenuri agricole și/sau silvice; terenuri fără construcții; terenuri cu zăcăminte; terenuri cu amenajări; alte terenuri.

La intrarea în patrimoniu, terenurile se înregistrează în contabilitate la valoarea stabilită în conformitate cu legislația în vigoare, în funcție de clasele de fertilitate, suprafață și amplasamentul acestora, la costul de achiziție dacă sunt cumpărate, și la valoarea de aport dacă sunt aduse ca aport la societate.

De regulă, terenurile nu sunt supuse amortizării, dar sunt supuse amortizării investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, și alte lucrări similare.

Din punct de vedere al contabilității sunt considerate **mijloace fixe**, obiectul singular sau complexul de obiecte care se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ două condiții: au o durată normată de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita stabilită de lege. Cele care îndeplinesc numai una din aceste două condiții sunt considerate active circulante sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată.

Structura complexă a mijloacelor fixe a făcut necesară gruparea acestora pe categorii cu conținut și funcționalitate asemănătoare, pe următoarele categorii: clădiri, construcții speciale; mașini, utilaje și instalații de lucru; aparate și instalații de măsură, control și reglare; mijloace de transport; animale de muncă; plantații; unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe.

La intrarea în patrimoniu, mijloacele fixe se înregistrează la **valoarea de intrare** pentru mijloacele fixe cumpărate; **costul de producție** pentru mijloacele fixe produse în unitatea patrimonială sau construite; **valoarea actuală** prin care se înțelege valoarea estimată la înscrierea în activ ținând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obținute prin donații, cu titlu gratuit; **valoarea de aport**, acceptată de părți, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform contractelor sau statutelor, **valoarea de reevaluare**, rezultată în urma reevaluării unor mijloace fixe conform legii.

Valoarea de intrare se mai numește și **valoare contabilă** sau valoare de inventar, deoarece la această valoare mijloacele fixe rămân înregistrate în patrimoniul întreprinderii. Aceasta se schimbă numai cu ocazia reevaluărilor.

Evidența analitică se ține pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, sau în totalitatea lui, o funcție distinctă.

Recuperarea valorii mijloacelor fixe se face în mod treptat pe calea amortizării. Amortizarea se determină prin aplicare cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Amortizarea se calculează pe baza unui **plan de amortizare**, de la data punerii în funcțiune a mijloacelor fixe și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează și se înregistrează în mai multe feluri, astfel: amortizare lineară, amortizare degresivă, amortizare accelerată și amortizare funcțională.

Amortizarea lineară constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a mijloacelor fixe pe toată durata de utilizare a acestora.

Amortizarea degresivă constă în calcularea în exercițiul în care mijlocul fixe intră în activul unității, a unei amortizări mai mari, de până la limita prevăzută de lege, din valoarea de intrare a acestora, urmând ca în exercițiile următoare să se calculeze după regimul amortizării lineare.

Amortizarea funcțională constă în calcularea amortizării mijloacelor fixe în funcție de utilizarea lor efectivă, având drept bază de calcul un anumit parametru, de exemplu: numărul de ore-zbor la aeronave, numărul orelor de funcționare la mașini și utilaje de lucru.

Amortizarea mijloacelor fixe se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii și pe obiecte de evidență. Prin scăderea amortizării din valoarea contabilă (de intrare) se obține valoarea netă contabilă (rămăsa sau reală).

Reevaluarea mijloacelor fixe este operațiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniu.

Valoarea actuală se determină în funcție de valoarea de intrare, gradul de uzură, utilitatea mijlocului fix și prețul pieței.

6.2.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind imobilizările corporale

Principalele operații economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în patrimoniu, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii și ieșirea din patrimoniu.

La baza înregistrării în contabilitate a acestor operații economice se utilizează o serie de documente care diferă în funcție de modalitatea de intrare și ieșire, în și din patrimoniu, astfel:

În cadrul documentelor de intrare menționăm: „Procesul-verbal de recepție”, în cazul mijloacelor fixe independente; „Procesul-verbal de punere în funcție”, în cazul mijloacelor fixe care necesită montaj sau sunt construite de întreprindere; „Procesul-verbal de predare-preluare”, în cazul bunurilor de natura imobilizărilor aduse ca aport la societate; „Factura”, „Bonul de mișcare” și altele.

În cadrul documentelor de ieșire, menționăm: „Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de casare a unor bunuri materiale”, „Factura” și altele.

Pentru evidențierea imobilizărilor corporale se utilizează conturile sintetice 211 „Terenuri” și 212 „Mijloace fixe”, care după conținutul economic sunt conturi de mijloace economice, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ. Se debitează cu intrările în patrimoniu a terenurilor și respectiv, a mijloacelor fixe pe diferite căi (cumpărări, investiții-construcții, aport în natură la societate, donații cu titlu gratuit, plusuri constatate la inventariere). Se creditează cu ieșirile din patrimoniu a terenurilor și respectiv, a mijloacelor fixe pe diverse căi (casare, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, donații, participatii distruse datorită calamităților naturale). **Soldurile debitoare** reflectă existentul de imobilizări corporale, respectiv terenuri și mijloace fixe.

Contul 212 „Mijloace fixe” este prevăzut a se desfășura pe subconturi care se deschid pe categorii ale acestora, astfel: 2121 „Clădiri”; 2122 „Construcții speciale”; 2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru”; 2124 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”;

2125 „Mijloace de transport”; 2126 „Animale de muncă”; 2127 „Plantații”; 2128 „Unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe”.

De exemplu:

43. Întreprinderea achiziționează un strung în valoare de 800.000 lei. Această operație economică produce ca efect majorarea elementului de activ „Mijloace fixe”, respectiv „Mașini, utilaje și instalații de lucru” și totodată, majorarea elementului de pasiv „Furnizori de imobilizări”. Operația va fi înregistrată în contul de activ „Mașini, utilaje și instalații de lucru” și în contul de pasiv „Furnizori de imobilizări”. Conform regulilor de funcționare a conturilor, contul „Mașini, utilaje și instalații de lucru” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Furnizori de imobilizări” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \text{2123} & \text{„Mașini, utilaje și} & = \\ & \text{instalații de lucru”} & \text{404} & \text{„Furnizori de} & - & 800.000 \text{ lei} \\ & & & \text{imobilizări”} & & \end{array}$$

Mijloacele fixe existente sunt utilizate în diferite sectoare de activitate ale întreprinderii, cu care ocazie își pierde treptat o parte din valoarea de utilitate și corespunzător o parte din valoare. Această pierdere este cunoscută sub denumirea de uzură a cărei expresie valorică se include în cheltuieli sub formă de amortizare.

Amortizarea se calculează pe toată durata de folosire a mijlocului fix, până la recuperarea integrală a valorii, astfel:

$$A.a. = \frac{V.I.}{T}$$

în care:

A.a. = amortizarea anuală (anuitatea)

V.I. = valoarea de înregistrare (contabilă)

T = timpul de funcționare (în ani)

De exemplu, dacă mijlocul fix achiziționat, cu valoarea de 800.000 lei are o durată normală de utilizare de 4 ani, atunci anuitatea se calculează astfel:

$$A.a. = \frac{800.000}{4} = 200.000 \text{ lei}$$

Pentru evidențierea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul sintetic **281 „Amortizări privind imobilizările corporale”**, care îndeplinește o funcție de cont rectificativ a valorii de intrare a imobilizărilor corporale în patrimoniu și are funcție contabilă de cont de pasiv. Se **creditează** cu amortizarea imobilizărilor corporale calculată și inclusă în cheltuieli. Se **debitează** cu amortizarea imobilizărilor corporale scoase din patrimoniu. **Soldul este creditor** și reflectă amortizarea imobilizărilor corporale.

Contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” se desfășoară pe următoarele subconturi: 2810 „Amortizarea terenurilor”; 2811 „Amortizarea clădirilor”; 2812 „Amortizarea construcțiilor speciale”; 2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”; 2814 „Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsură, control și reglare”; 2815 „Amortizarea animalelor de muncă”; 2817 „Amortizarea plantațiilor”; 2818 „Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc și a altor mijloace fixe”.

Pentru exemplificarea modului de calcul și înregistrare a amortizării mijloacelor fixe să reluăm exemplul anterior:

Denumire: *Strung longitudinal*

Valoarea: *800.000 lei*

Durata de folosire: *4 ani*

Tabelul 6.2.1.

Durata de folosire (ani)	Valoarea de înregistrare (contabilă)	Amortizarea calculată	Valoarea rămasă (netă contabilă)	Amortizare cumulată
1	800.000	200.000	600.000	200.000
2	800.000	200.000	400.000	400.000
3	800.000	200.000	200.000	600.000
4	800.000	200.000	0	800.000
TOTAL	x	800.000	0	800.000

Din tabelul alăturat se observă că acest mijloc fix rămâne evidențiat în contabilitate la valoarea de înregistrare de 800.000 lei, toată perioada de existență și funcționarea a lui, deoarece din punct de vedere fizic el este și trebuie să fie întreg ca să poată funcționa. Pe măsura utilizării lui el își pierde din valoare care se recuperează prin amortizarea calculată și înregistrată anual.

44. Se calculează și se înregistrează amortizarea strungului în anul 1.

$$\text{Anuitatea} = \frac{800.000}{4} = 200.000 \text{ lei}$$

Această operație economică va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” și o creștere la elementul de pasiv „Amortizări privind imobilizările corporale”. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Amortizări privind imobilizările corporale”.

Deci, formula contabilă este următoarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	- 200.000 lei
--	---	--	---------------

În anul următor, al doilea an de folosire al mijlocului fix se calculează amortizarea și se înregistrează prin aceeași formulă contabilă. În anii următori de folosire 3 și 4 se repetă înregistrările, astfel că după patru ani de utilizare a mijlocului fix situația în conturi se prezintă astfel: (fără operația nr. 45).

212 „Mijloace fixe” (strung)		2831 „Amortizarea imobilizărilor corporale (strung)”	
D	C	D	C
[43] 800.000	800.000	[45] 800.000	200.000 1 [44]
			200.000 2
			200.000 3
			200.000 4

681 „Cheltuieli de exploatare
privind amortizările
și provizioanele”

D			C
44	1	200.000	
	2	200.000	
	3	200.000	
	4	200.000	

Datele din contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” au în acest moment numai o valoare informațională. În realitate acest cont s-a închis la sfârșitul fiecărui an. Soldurile celorlalte două conturi reflectă următoarele: Contul 212 „Mijloace fixe” are un sold de 800.000 lei, care reflectă valoarea de înregistrare a mijlocului fix, care în realitate nu mai există întrucât ea a fost recuperată anual și se găsește ca sold al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

În aceste condiții se pune problema scoaterii din evidență a mijlocului fix complet uzat și amortizat, deci ieșirea din patrimoniu a mijlocului fix precum și a amortizării înregistrate sau încheierea reciprocă a celor două conturi.

Ieșirea imobilizărilor corporale din patrimoniu poate avea loc în următoarele situații:

- au ajuns la limita duratei lor de utilizare și sunt casate;
- vânzare (cedare);
- lipsuri constatate în gestiune;
- donații cu titlu gratuit;
- retrageri de părți sociale de către asociați.

Casarea mijloacelor fixe are loc atunci când mijloacele fixe ajung la limita fizică a uzurii și nu mai pot satisface cerințele impuse de parametrii tehnico-economici ai procesului de producție.

De exemplu:

45. Se înregistrează scoaterea din evidență a mijlocului fix care are valoarea de înregistrare de 800.000 lei și este amortizat în întregime.

Această operație economică are ca efect modificarea unui element de activ în sensul scăderii „Mijloace fixe” și totodată modificarea unui element de pasiv, tot în sensul scăderii „Amortizări privind

imobilizările corporale". Cele două conturi în care se va înregistra operația economică poartă denumirea elementelor modificate și sunt: „Mijloace fixe” și „Amortizări privind imobilizările corporale”.

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în contul „Mijloace fixe” pe credit, iar scăderea de pasiv se va înregistra în contul „Amortizări privind imobilizările corporale” pe debit.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

$$\frac{281 \text{ „Amortizări privind imobilizările corporale”}}{\text{}} = \frac{212 \text{ „Mijloace fixe”} - 800.000 \text{ lei}}{\text{}}$$

Dacă se face înregistrarea în ordine sistematică în conturile deschise anterior, acestea se închid, deci nu mai prezintă sold.

Ieșirea mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii pe celelalte căi (vânzare, donație, lipsuri etc.), se va face la valoarea pe care o au în momentul respectiv, în general, incomplet amortizate.

De exemplu:

46. Se înregistrează vânzarea mijlocului fix după trei ani de folosire. Situația în conturi este, deci, următoarea: (fără operația nr. 46)

212 „Mijloace fixe”		2831 „Amortizarea imobilizărilor corporale”	
D	C	D	C
800.000	800.000	600.000	200.000 an 1
			200.000 an 2
			200.000 an 3
		600.000	600.000
681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”			
D	C		
200.000			

Această operație economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: „Mijloace fixe”, element din activul bilanțului care se va micșora cu întreaga valoare de intrare în patrimoniu; „Amortizări privind imobilizările corporale”, element de pasiv, care se va micșora cu întreaga amortizare înregistrată în cei trei ani de utilizare; „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, element de activ care se va ma-

jora prin includerea în cheltuieli a valorii neamortizate a mijlocului fix. Operația se va înregistra în trei conturi care poartă denumirea elementelor modificate, astfel: contul „Mijloace fixe” fiind cont de activ și având de înregistrat o micșorare se va credita cu valoarea mijlocului fix; contul „Amortizări privind imobilizările corporale”, fiind cont de pasiv și având de înregistrat o micșorare, se va debita cu amortizarea înregistrată; contul „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” fiind cont de activ și având de înregistrat o majorare a cheltuielilor prin includerea diferenței neamortizate, se va debita.

Formula contabilă de înregistrare a acestei operații economice este, următoarea:

	%	=	212	„Mijloace fixe”	– 800.000 lei
281	„Amortizări privind imobilizările corporale”				– 600.000 lei
681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”				– 200.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică se va face în conturile deschise anterior (ca situație existentă).

6.2.2. Conturile de imobilizări necorporale

6.2.2.1. Conținutul și structura imobilizărilor necorporale (nemateriale)

Imobilizările necorporale constau în drepturi ale întreprinderii asupra unor imobilizări care nu se concretizează în bunuri fizice cu conținut material, ci într-un document juridic sau comercial.

În structura acestora se cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuielile de constituire a societăților comerciale, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de cercetare dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică sau de comerț și alte drepturi și valori similare.

Aceste componente ale imobilizărilor necorporale sunt procurate de întreprindere prin cumpărare de la alte întreprinderi, aduse ca

aport la societate, donații cu titlu gratuit sau sunt produse în propriul proces de producție al întreprinderii. Recuperarea valorii lor se face tot pe calea amortizării, adică prin includerea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora de minimum 20%, iar în cazul cedării (vânzări), prin sumele încasate de la terți.

6.2.2.2. Conturile de imobilizări necorporale

Pentru evidențierea existenței și mișcării imobilizărilor necorporale se utilizează următoarele conturi sintetice: 201 „Cheltuieli de constituire”; 203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare”; 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”; 207 „Fond comercial”; 208 „Alte imobilizări necorporale”; 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”.

Contul 201 „Cheltuieli de constituire” este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor ocazionate de înființarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum sunt: cheltuielile de înscriere și înmatriculare, cheltuielile cu emisiunea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de publicitate și prospectare a pieței și altele. Are funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă cheltuielile ocazionate de înființarea și dezvoltarea societății, de natura celor menționate. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de constituire amortizate integral. **Soldul** este debitor și reflectă cheltuielile de constituire neamortizate.

Contul 203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare” este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare efectuate în scopul obținerii de imobilizări necorporale.

Cercetarea-dezvoltarea cuprinde ansamblu de lucrări sistematice, bazate pe cunoștințe obținute prin cercetare sau experiențe practice, efectuate în vederea obținerii producției de materiale, dispozitive, procedee, sisteme sau servicii noi, sau chiar ameliorarea celor existente.

Contul 203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare” are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă lucrările și proiectele de cercetare și dezvoltare efectuate pe cont propriu. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de cercetare și dezvoltare

amortizate integral, precum și pe cele aferente, brevetele sau licențele obținute. Soldul este debitor și reflectă cheltuielile de cercetare-dezvoltare înregistrate.

Contul 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”, evidențiază cheltuielile făcute pentru a obține avantajul pe care îl constituie protecția acordată în anumite condiții inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare a unui brevet, a unei licențe, a unei mărci de fabrică, a unui procedeu, a unui drept de proprietate literară sau artistică, sau titularului unei concesiuni. Totodată, evidențiază concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică și de comerț aduse ca aport la societate, achiziționate sau dobândite pe alte căi, imobilizate pe o perioadă determinată.

Contul menționat, are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori similare achiziționate, realizate pe cont propriu, aduse ca aport la înființarea societății, redevențele aferente concesiunilor. **Creditul** acestui cont reflectă aceleași elemente amortizate integral, precum și valoarea neamortizată la cedarea (vânzarea) imobilizării. Soldul este debitor și reflectă concesiunile, brevetele, licențele și alte valori similare existente.

Contul 207 „Fond comercial” este utilizat pentru evidențierea unei imobilizări care nu a putut face obiectul unei evaluări și a unei contabilizări în bilanț, primind această denumire de fond comercial, care se determină ca diferență între valoarea de aport sau costul de achiziție și valoarea activului net al acestuia. Deși, fondul comercial nu figurează în cadrul celorlalte elemente patrimoniale, el concurează la menținerea și dezvoltarea potențialului activității întreprinderii, și cuprinde: clientela, vadul comercial, debușeele, reputația, poziția etc.

Contul 207 „Fond comercial” are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial achiziționat precum și cel adus ca aport la capitalul societății. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial cedat. **Soldul** este debitor și reflectă fondul comercial existent.

Contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”. Acest cont evidențiază amortizarea calculată asupra imobilizărilor necorporale. pentru cunoașterea amortizării pe fiecare fel de imobilizare necorporală. Contul sintetic, se desfășoară în următoarele subconturi: 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”; 2803 „Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare”; 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare”; 2807 „Amortizarea fondului comercial”; 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”.

Contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale” are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale. **Debitul** acestui cont reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale cedate sau scoase din activ. **Soldul creditor** reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale la sfârșitul exercițiului.

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

47. Întreprinderea achiziționează un program informatic în valoare de 2.000.000 lei.

Această operație va avea ca efect modificarea elementului din activul bilanțului „Alte imobilizări necorporale” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea activului prin intrarea în patrimoniu a unui bun economic, și totodată, modificarea altui element din pasivul bilanțului „Furnizori de imobilizări”, ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizorul de imobilizări de a-i plăti contravaloarea bunului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Alte imobilizări necorporale”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Furnizori de imobilizări”.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

208	„Alte imobilizări necorporale”	=	404	„Furnizori de imobilizări”	- 2.000.000 lei
-----	--------------------------------	---	-----	----------------------------	-----------------

48. Se înregistrează amortizarea programului informatic pentru primul an de utilizare în sumă de 1.000.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, prin includerea în cheltuieli a amortizării și concomitent, majorarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale”, prin majorarea amortizării înregistrate. Creșterea de activ se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, iar creșterea de pasiv, se înregistrează în creditul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale”.

Formula contabilă este următoarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	=	280 „Amortizări – 1.000.000 lei privind imobilizările necorporale”
--	---	--

În anul al doilea de folosire a programului informatic se înregistrează amortizarea prin aceeași formulă contabilă, astfel în doi ani de folosire s-a recuperat întreaga lui valoare.

49. Se înregistrează scoaterea din evidență a programului informatic complet amortizat. Această operație produce diminuarea elementului de activ „Alte imobilizări necorporale”, prin ieșirea din patrimoniu a acestui bun și totodată, diminuarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale”, prin micșorarea amortizării înregistrate. Diminuarea de activ se înregistrează în creditul contului „Alte imobilizări necorporale” iar diminuarea de pasiv se înregistrează în debitul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale”.

Formula contabilă este următoarea:

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”	=	208 „Alte imobilizări necorporale” – 2.000.000 lei
--	---	--

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor menționate se prezintă, astfel:

404 „Furnizori de imobilizări”	208 „Alte imobilizări necorporale”	280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”	681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”
D	C	D	C
2.000.000	47 2.000.000	1.000.000	48 1.000.000
	2.000.000	49 2.000.000	

6.2.3. Conturile de imobilizări financiare

6.2.3.1. Conținutul imobilizărilor financiare

Regiile autonome, dar mai cu seamă societățile comerciale pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăți comerciale sau la dezvoltarea acestora.

Participarea se poate face în mai multe feluri: cumpărarea de obligațiuni și acțiuni, prin părți sociale; prin împrumuturi acordate pe termen lung.

O întreprindere, societate sau particular, poate cumpăra acțiunile altei societăți pe o perioadă mare de timp, fapt pentru care acțiunile respective fac parte, și sunt înregistrate în patrimoniul întreprinderii sau particularului. Dacă numărul acțiunilor cumpărate este relativ mare, posesia lor devine benefică permițând exercitarea unei influențe asupra întreprinderii de la care le-a cumpărat. Dacă întreprinderea cumpărătoare posedă între 10-50% din acțiunile altei societăți, aceste acțiuni poartă denumirea de **participație** sau **titluri de participație**, iar peste 50%, acesta din urmă devine filială a întreprinderii cumpărătoare. Totodată, întreprinderile care au sume disponibile pot acorda altor întreprinderi împrumuturi pe termen lung.

Pentru titlurile de participare deținute întreprinderile încasează anual cote-părți din profit sub formă de dividende, iar pentru împrumuturile acordate încasează dobânzi.

6.2.3.2 Conturile de imobilizări financiare

Principalele conturi sintetice în care se înregistrează operațiile economice privind imobilizările financiare sunt: 261 „Titluri de participare”; 267 „Creanțe imobilizate”; 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”.

Contul 261 „**Titlul de participare**” are funcție contabilă de cont de activ. Debitul acestui cont reflectă valoarea titlurilor de participare achiziționate, răscumpărate, sau aduse ca aport la societate. Creditul acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor

privind titlurile de participare cedate. **Soldul** reflectă valoarea titlurilor de participare existente.

Contul 267 „Creanțe imobilizate” are funcție contabilă de cont de activ. În **debitul** acestui cont se reflectă valoarea împrumuturilor acordate și a veniturilor de realizat din dobânzile la împrumuturi. În **creditul** acestui cont se reflectă valoarea împrumutului rambursat și a dobânzii încasate. **Soldul este debitor** și reflectă valoarea împrumuturilor și a diverselor creanțe acordate altor întreprinderi.

Contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv și este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată create în cadrul relațiilor de achiziționare a imobilizărilor financiare. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite pentru imobilizări financiare. **Soldul este creditor** și reflectă sumele datorate și neplătite.

Exemple de utilizare a acestor conturi.

50. Se cumpără de la o altă societate, pe termen lung, un pachet de 1.000 acțiuni cu valoare nominală de 15.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea activului întreprinderii la elementul „Titluri de participare”, și totodată, creșterea pasivului întreprinderii la elementul „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în contul „Titluri de participare” pe debit, iar creșterea de pasiv se va înregistra în contul „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” pe credit.

Formula economică:

261	„Titluri de participare”	=	269	„Vărsăminte de efectuat – 15.000.000 lei pentru imobilizări financiare”
-----	--------------------------	---	-----	---

51. Se achită titlurile cumpărate din disponibilul existent în cont în bancă.

Această operație are ca efect scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), ceea ce semnifică scăderea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la o bancă și concomitent, o scădere a elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, ceea ce semnifică micșorarea obligației întreprinderii față de terța persoană de la care a cumpărat titlurile. Scăderea de pasiv va fi înregistrată în debitul contului „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, iar scăderea de activ va fi înregistrată creditul contului „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă este următoarea:

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	=	512	„Conturi curente la bănci”	-	15.000.000
---	---	-----	-------------------------------	---	------------

52. Întreprinderea acordă un împrumut pe termen lung în sumă de 5.000.000lei. Dobânda convenită este de 20%.

$$\text{Dobânda} = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei}$$

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare în activul bilanțului la elementul „Conturi curente în bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii; o majorare în pasivul bilanțului la elementul „Venituri din dobânzi”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor financiare obținute de întreprindere din dobânda convenită; o majorare în activul bilanțului la elementul „Creanțe imobilizate”, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii de a încasa la scadență contravaloarea împrumutului și a dobânzii convenite. Ținând seama de reguile de funcționare a conturilor, micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului „Conturi curente la bănci”, creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Venituri din dobânzi”, iar creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Creanțe imobilizate”.

Formula contabilă la care s-a ajuns în urma efectuării analizei contabile este următoarea:

267 „Creanțe imobilizate”	=	%	– 6.000.000 lei
		512 „Conturi curente la bănci”	– 5.000.000 lei
		766 „Venituri din dobânzi”	– 1.000.000 lei

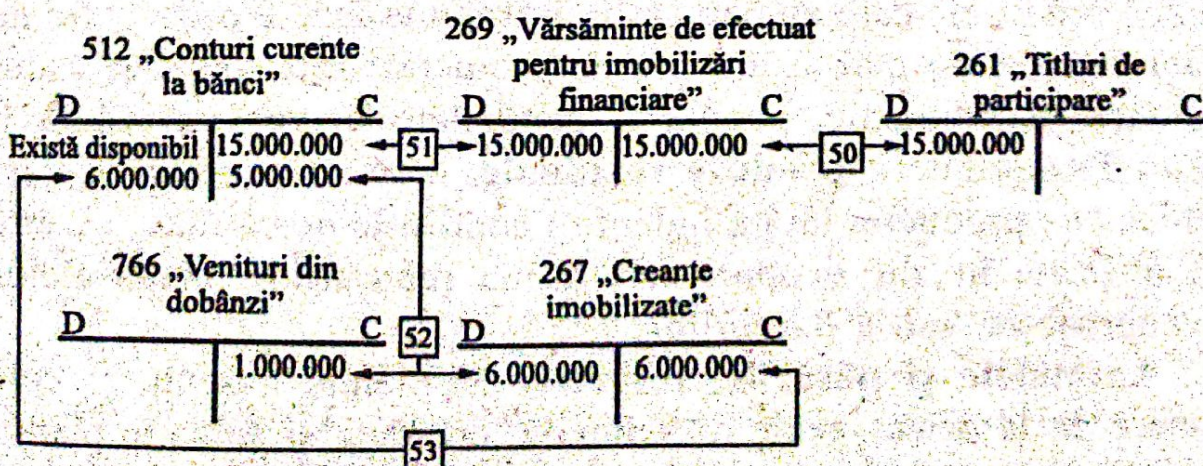
53. La scadență se înregistrează împrumutul restituit, inclusiv dobânda cuvenită.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică creșterea disponibilului în contul întreprinderii de la bancă și totodată, scăderea elementului de activ „Creanțe imobilizate”, ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță al întreprinderii. Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate: „Creanțe imobilizate” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Conturi curente la bănci”, fiind cont de activ se va debita cu suma ce reprezintă creanța încasată, iar contul „Creanțe imobilizate”, fiind cont de activ, se va credita cu micșorarea dreptului de creanță.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă.

512 „Conturi curente la bănci”	=	267 „Creanțe imobilizate”	6.000.000 lei
--------------------------------	---	---------------------------	---------------

În formă sistematică, Înregistrarea operațiilor economice menționate se prezintă astfel:



6.3. CONTURILE DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

6.3.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție

Stocurile de valori materiale și comenzile în curs de execuție cuprind totalitatea bunurilor și serviciilor din cadrul întreprinderii, în scopul consumării lor în procesul de producție, sau pentru a fi vândute în aceeași stare, sau după ce au suferit o prelucrare.

În structura stocurilor se cuprind următoarele elemente: materii prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar și producția în curs de execuție.

Materiile prime sunt acele bunuri care participă la producerea noilor produse și care se caracterizează prin faptul că își transmit direct valoarea, cât și conținutul lor material asupra noilor produse, căpătând o nouă formă și chiar o nouă destinație.

Materialele consumabile sunt acele bunuri materiale care au caracteristic faptul că participă direct la procesul de producție, sau ajută procesul de producție, fără a se regăsi, de regulă, în conținutul noului produs obținut.

Produsele, se pot găsi sub formă de **semifabricate**, adică produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții, sau se livrează altor întreprinderi; **produse finite**, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea vânzării altor întreprinderi; **produse reziduale**, care se obțin în același proces de producție fără a îndeplini condițiile de calitate, putând fi utilizate în alte scopuri sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile, sau a deșeurilor.

Animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de la orice specie de animale, crescute și folosite pentru reproducție, puse la îngrășat pentru a fi vândute, coloniile de

albine precum și animalele de producție pentru lapte, carne, lână, blană.

Mărfurile sunt acele bunuri materiale pe care întreprinderea le cumpără în scop de revânzare.

Ambalajele sunt acele bunuri care servesc la păstrarea și transportul produselor și mărfurilor și care pot fi ambalaje refolosibile, achiziționate goale sau odată cu bunurile aprovizionate și ambalaje confecționate în întreprindere în scopul utilizării sau vânzării.

Obiecte de inventar sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții de a fi considerate mijloace fixe: au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate obiectele de inventar și următoarele categorii de bunuri: echipamentul de protecție și de lucru, cazarmamentul și alte bunuri similare.

Având în vedere caracteristicile acestora de a participa la mai multe procese de producție și de circulație din întreprindere, și de transmitere treptată a valorii lor, evidența se ține pe obiecte de inventar în depozit, obiecte de inventar în folosință, și separat, uzura obiectelor de inventar.

Producția în curs de execuție este acea producție care nu a parcurs toate fazele procesului de fabricație, prevăzute în procesul tehnologic, sau căroră nu li s-a efectuat încă recepția tehnică, considerate ca producție neterminată.

Cu excepția producției în curs de execuție, stocurile de bunuri materiale se pot afla la un moment dat în întreprindere, sau date în păstrare sau pentru prelucrare la alte întreprinderi. Totodată, în cadrul întreprinderii se pot afla la un moment dat, bunurile ale altor întreprinderi în scopul păstrării sau prelucrării și care sunt evidențiate separat.

De menționat că, este interzisă prin lege, deținerea de valori materiale și bănești sub orice formă și cu oricare titlu, a oricăror drepturi și obligații patrimoniale, precum și efectuarea de operațiuni patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate.

6.3.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție

Contabilitatea stocurilor de valori materiale se ține cantitativ-valoric, sau numai valoric.

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la prețul de achiziție, cele produse de către întreprindere la costul de producție, iar animalele și păsările la prețul de achiziție sau producție, după caz.

La ieșirea din patrimoniu bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea a trei feluri de costuri, determinate prin metode specifice, astfel: metoda „costului mediu ponderat” (C.M.P.); metoda „primei intrări – primei ieșiri” (F.I.F.O.); metoda „prețurilor standard” (prestabilite).

Costul mediu ponderat se determină după fiecare intrare sau la sfârșitul lunii, ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor la cantitatea existentă în stocul inițial plus valoarea intrată.

Potrivit metodei „primei intrări – primei ieșiri”, bunurile ieșite din patrimoniu se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări sau lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Prețurile standard, numite și prestabilite (planificate) sunt prețuri medii ale perioadei precedente. Evaluarea la aceste prețuri medii necesită evidențierea separată a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție.

Diferențele de preț constau în cheltuielile efectuate în plus de către întreprindere cu ocazia aducerii în întreprindere a bunurilor achiziționate, cu manipularea (încărcare-descărcare). Diferențele de preț se înregistrează în momentul efectuării lor, al intrării bunurilor în patrimoniu și se repartizează proporțional asupra valorii bunurilor ieșite din patrimoniu, cât și asupra celor rămase

în stoc. Repartizarea acestora se face pe baza **coeficientului de repartizare a diferențelor de preț** (K_{dp}), care se determină pe baza informațiilor înregistrate în debitul conturilor de stocuri, astfel:

$$K_{dp} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențele de preț aferente intrărilor în timpul perioadei}}{\text{soldul inițial al stocurilor existente} + \text{Valoarea intrărilor în timpul perioadei}}$$

Coeficientul astfel calculat se aplică la valoarea bunurilor ieșite din gestiune și se obține cota-parte din diferențele de preț care se înregistrează în conturile corespunzătoare bunurilor ieșite. Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț se calculează în baza informațiilor din conturile sintetice, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârșitul perioadelor, soldurile conturilor de diferențe se adună la soldurile conturilor de stocuri la prețuri de înregistrare și astfel se obține costul efectiv de achiziție sau de producție.

Valoarea producției în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradul de efectuare a operațiilor tehnologice, sau prin metoda contabilă, potrivit căreia valoarea producției în curs de execuție este egală cu diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al producției obținute.

6.3.3. Conturile de stocuri

6.3.3.1. Conturile de stocuri privind materiile prime și materialele consumabile

Pentru cunoașterea existenței și mișcării stocurilor de materii prime și materiale se utilizează, următoarele conturi sintetice: 300 „Materii prime”, 301 „Materiale consumabile”, 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Contul 300 „Materii prime” este utilizat pentru evidențierea existenței și mișcării stocurilor de materii prime care participă direct la fabricarea produselor și care se regăsesc în produsul

finit, integral sau parțial, în starea lor inițială, fie transformată. După conținutul economic este cont de mijloace economice cu conținut material, iar după funcția contabilă este cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea materiilor prime intrate în gestiunea întreprinderii pe următoarele căi: achiziționare din afară, aduse de la terți unde au fost date spre prelucrare sau păstrare, aduse ca aport în natură la societate, primite prin donații cu titlu gratuit, constatate plus la inventarierie. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime ieșite din gestiune pe următoarele destinații: consum în procesul de producție, date în prelucrare sau păstrare altor întreprinderi, retragerea aporturilor în natură, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, pierderi datorate calamităților naturale. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea materiilor prime existente în întreprindere.

Contul 301 „**Materiale consumabile**” are aceeași funcție contabilă de cont activ, și funcționează asemănător contului 300 „**Materii prime**”.

Conținutul economic diferit, impune evidențierea materialelor consumabile pe grupe fapt pentru care contul sintetic 301 „**Materiale consumabile**” se desfășoară pe următoarele subconturi: 3011 „**Materiale auxiliare**”, 3012 „**Combustibili**”, 3013 „**Ambalaje**”, 3014 „**Piese de schimb**”, 3015 „**Semințe și materiale de plantat**”, 3016 „**Furaje**”, 3018 „**Alte materiale consumabile**”.

Contul 308 „**Diferențe de preț la materii prime și materiale**” este utilizat pentru evidențierea diferențelor între prețul de înregistrare prestabilit și costul de achiziție, inclusiv taxa pe valoarea adăugată (TVA – nedeductibilă) aferente materiilor prime și materialelor consumabile intrate în gestiunea întreprinderii. Acest cont îndeplinește funcția de colectare și repartizare a diferențelor de preț și are funcție contabilă de cont activ. **Debitul** său reflectă cheltuielile suplimentare făcute de întreprindere cu ocazia aprovizionării materiilor prime și materialelor. **Creditul** său reflectă cheltuielile suplimentare repartizate asupra valorii materiilor prime și materialelor consumabile ieșite din gestiune.

Soldul acestui cont reflectă diferențele de preț aferente stocurilor de materii prime și materiale existente în întreprindere.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

54. Întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 1.250.000 lei. În factură sunt trecute și cheltuielile de transport în sumă de 100.000 lei

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ „Materii prime”, ceea ce semnifică creșterea stocului de materii prime existent în întreprindere, și a elementului de activ „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor suplimentare făcute de întreprindere cu ocazia aprovizionării. Concomitent, are loc o creștere a elementului de pasiv „Furnizori”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizorii săi de a le plăti contravaloarea materiilor prime și a cheltuielilor de transport. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime”, „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Furnizori”.

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	401	„Furnizori”	– 1.350.000 lei
300	„Materii prime”				– 1.250.000 lei
301	„Diferențe de preț la materii și materiale”				– 100.000 lei

55. Pentru încărcarea-descărcarea și transportul materiilor prime de la gară la întreprindere s-au mai plătit 25.000 lei în numerar. Această operație economică va produce o majorare a cheltuielilor suplimentare făcute cu ocazia aprovizionării la elementul de activ „Diferențe de preț la materii prime și materiale” și totodată, va produce o diminuare a elementului de activ „Casa”, ceea ce

* La operațiile de intrări și ieșiri din stocuri și anterior cu imobilizări, intervine și contul „Taxa pe valoarea adăugată” (TVA). Întrucât T.V.A. se va studia la un alt capitol, din motive didactice, la exemplele luate până atunci, nu se va utiliza acest cont.

semnifică micșorarea numerarului existent în caseria întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Diferențe de preț la materii prime și materiale” și „Casa”. Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Casa”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} 308 & \text{„Diferențe de preț} & = 531 \quad \text{„Casa”} - 25.000 \text{ lei} \\ & \text{la materii prime și materiale”} & \end{array}$$

56. Se dau în consum, în procesul de producție al întreprinderii, materii prime în valoare de 750.000 lei. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț (cheltuieli suplimentare) aferentă materiilor prime consumate.

Pentru calcularea cotei-părți a diferențelor de preț aferentă materiilor prime consumate se va determina coeficientul de repartizare a diferențelor de preț (Kdp) pe baza datelor înregistrate în debitul conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” și a celor din debitul contului 300 „Materii prime”. Coeficientul astfel calculat se va înmulți cu valoarea materiilor prime date în consum, astfel:

$$K.dp = \frac{125.000}{1.250.000} = 0,1$$

Cota-parte din diferențele de preț aferentă materiilor prime consumate se determină înmulțind valoarea materiilor prime date în consum 750.000 lei cu, coeficientul calculat, astfel:

$$750.000 \times 0,1 = 75.000 \text{ lei}$$

Acastă operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare a elementului de activ „Materii prime”, ceea ce semnifică micșorarea stocului de materii prime existent, o micșorare a elementului de activ „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, ceea ce semnifică repartizarea cotei-părți din diferențele de preț aferente materiilor prime consumate, precum

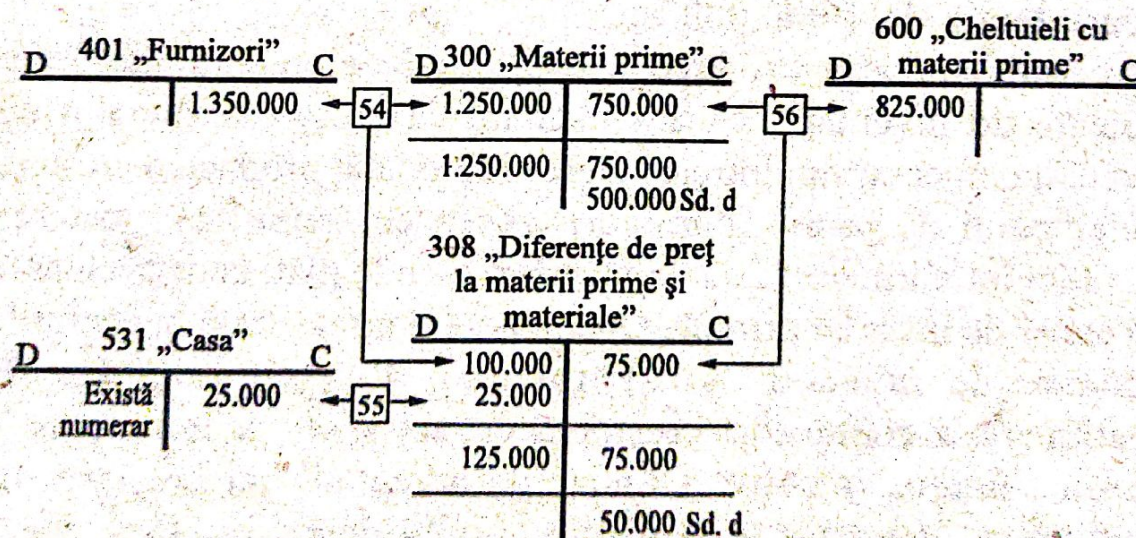
și o majorare a elementului de activ „Cheltuieli cu materiile prime”, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere în scopul desfășurării activității productive.

Conturile în care se va înregistra operația economică poartă denumirea elementelor modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Cheltuieli cu materiile prime”, iar mișcorările de activ se vor înregistra în creditul conturilor de activ „Materii prime” și „Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Deci, formula contabilă este următoarea:

600	„Cheltuieli cu materii prime”	=	%	– 825.000 lei
			300 „Materii prime”	– 750.000 lei
			308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	– 75.000 lei

Schematic, înregistrările și darea în consum a materiilor prime, inclusiv diferențele de preț se prezintă astfel:



6.3.3.2. Conturile privind obiectele de inventar

Din grupa conturilor de obiecte de inventar, mai importante sunt următoarele conturi sintetice: 321 „Obiecte de inventar”, 322 „Uzura obiectelor de inventar”, 328 „Diferențe de preț la obiectele de inventar”.

Contul 321 „Obiecte de inventar” funcționează asemănător conturilor 300 „Materiilor prime” și 301 „Materiale consumabile”, iar contul 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar” funcționează asemănător contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Contul 322 „Uzura obiectelor de inventar” este utilizat pentru evidențierea uzurii obiectelor de inventar a căror valoare se teransmite treptat și se include în cheltuieli în mod eșalonat pe durata mai multor exerciții financiare. Acest cont îndeplinește funcția de cont rectificativ a valorii obiectelor de inventar și are funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestuia reflectă uzura obiectelor de inventar date în folosință, inclusă în cheltuieli. Debitul acestui cont reflectă valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință. Soldul este creditor și reflectă uzura obiectelor de inventar.

Exemplu:

57. Se înregistrează aprovizionarea cu obiecte de inventar în valoare totală de 1.000.000 lei.

Această operație produce o creștere la elementul de activ „Obiecte de inventar”, ceea ce semnifică creșterea stocului de obiecte de inventar din întreprindere și totodată, produce o creștere la elementul de pasiv „Furnizori”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizori de a le plăti contravaloarea obiectelor de inventar primite. Operația va fi înregistrată în conturile „Obiecte de inventar” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Obiecte de inventar”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Furnizori”.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

$$\underline{321 \text{ „Obiecte de inventar”}} = \underline{401 \text{ „Furnizori”} - 1.000.000 \text{ lei}}$$

58. Cu ocazia aprovizionării se fac cheltuieli suplimentare de transport, încărcare-descărcare în sumă de 80.000 lei, care se plătesc în numerar.

Această operație are ca efect majorarea unui element de activ „Diferențe de preț la obiecte de inventar”, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere cu ocazia aprovizionării de obiecte de inventar și concomitent, micșorarea unui element, tot de activ „Casa”, ceea ce semnifică micșorarea numerarului din casierie. Cele două conturi în care se va înregistra operația contabilă sunt: „Diferențe de preț la obiecte de inventar” și „Casa”. Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Diferențe de preț la obiectele de inventar”, iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Casa”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \text{308} & \text{„Diferențe de preț} & = \text{531} \quad \text{„Casa”} \\ & \text{la obiecte de inventar”} & \quad \quad \quad - 80.000 \text{ lei} \end{array}$$

Având în vedere caracteristica obiectelor de inventar de a participa la mai multe cicluri de exploatare, momentul dării lor în folosință coincide cu momentul utilizării lor, deci, cu momentul începerii consumului lor treptat în procesul de exploatare.

59. Se înregistrează darea în folosință a unior obiecte de inventar în valoare de 560.000 lei. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț aferentă.

$$Kdp = \frac{80.000}{1.000.000} = 0,08$$

$$\text{Cota-parte D.P.} = 560.000 \text{ lei} \times 0,08 = 44.800 \text{ lei}$$

Această operație economică produce modificarea elementului de pasiv „Uzura obiectelor de inventar” în sensul majorării, a elementului de activ „Diferențe de preț la obiecte de inventar” în sensul micșorării și totodată, a elementului de activ „Cheltuieli cu obiectele de inventar” în sensul majorării. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, majorarea de activ se înregistrează în debitul contului de activ „Cheltuieli cu obiectele de inventar”, micșorarea de activ se înregistrează în creditul contului de activ „Diferențe de preț la

6.3.3.3. Contul 351 „Materii și materiale aflate la terți”

Cu ajutorul acestui cont se evidențiază stocurile de materii prime și materiale consumabile aflate la prelucrare sau păstrare la alte unități economice. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont, reflectă valoarea materiilor prime și materialelor date în prelucrare sau păstrare la terți. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea materiilor prime și materialelor reintrate în gestiune de la terți. **Soldul** reflectă valoarea materiilor prime și materialelor aflate la terți.

În mod asemănător funcționează și alte conturi, cum sunt: 352 „Obiecte de inventar la terți”; 354 „Produse aflate la terți”; 356 „Animale aflate la terți”; 357 „Mărfuri în custodie sau în consignație la terți”.

De menționat că, la întoarcerea bunurilor de la prelucrare, acestea vor avea o altă formă și o altă valoare. Diferența de valoare adăugată de întreprinderea prelucrătoare se va înregistra ca o obligație de plată față de terți (furnizori), iar cheltuielile cu transportul acestora se vor înregistra separat în contul de diferențe de preț la materii prime și materiale.

Exemple:

61. Se trimit la Fabrica de Nutrețuri Combinate (F.N.C.), materii prime în valoare de 1.200.000 lei, în vederea preparării de furaje combinate.

Această operație economică are ca efect diminuarea stocului de materii prime din întreprindere și totodată, majorarea stocului de materii prime date în prelucrare la terți. Operația economică va fi înregistrată în conturile „Materii și materiale aflate la terți” și „Materii prime”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, majorarea de activ se va înregistra în debitului contului de activ „Materii și materiale aflate la terți”, iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Materii prime”.

Formula contabilă este următoarea:

351	„Materii prime și materiale aflate la terți”	=	300	„Materii prime”	1.200.000 lei
-----	---	---	-----	-----------------	---------------

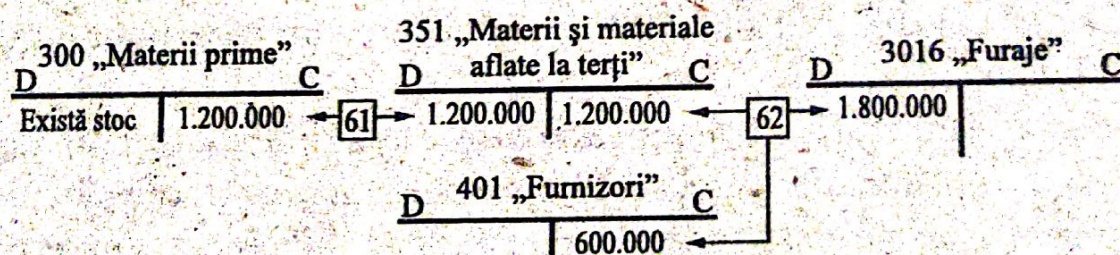
62. Se înregistrează factura primită de la întreprinderea prelucrătoare în care sunt consemnate Furaje combinate în valoare totală de 1.800.000 lei.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ „Materii și materiale aflate la terți”, majorarea elementului de activ „Materiale consumabile” respectiv „Furaje” și majorarea elementului de pasiv „Furnizori”. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate de operația economică. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Furaje” fiind cont de activ se va debita cu majorarea de activ, contul „Materii și materiale aflate la terți” se va credita cu micșorarea de activ, contul „Furnizori” se va credita cu majorarea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

3016	„Furaje”	=	%	— 1.800.000 lei
			351 „Materii și materiale aflate la terți”	— 1.200.000 lei
			401 „Furnizori”	— 600.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice menționate se prezintă astfel:



6.3.3.4. Conturile de produse

Principalele conturi din această grupă sunt: 331 „Produse în curs de execuție”, 341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale”, 348 „Diferențe de preț la produse”.

Contul 331 „Produse în curs de execuție” este utilizat pentru evidențierea produselor care nu au trecut prin toate fazele de fabricație prevăzute în procesul tehnologic, precum și a produselor

nesupuse probelor tehnice, numită și producție neterminată. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul efectiv al producției în curs de execuție. **Creditul** acestui cont reflectă costul efectiv al producției terminate, valoarea produselor în curs de execuție constatate lipsă sau deteriorate, precum și pierderile din calamități naturale la producția neterminată. **Soldul** contului reflectă costul efectiv al producției aflate în curs de execuție.

Contul 345 „**Produse finite**” este utilizat pentru evidențierea stocurilor de produse finite, cât și a mișcării acestora, aflate în patrimoniul întreprinderii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: obținute din procesul de producție; constatate plus la inventariere; aduse de la terți unde au fost date în prelucrare sau păstrare. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea produselor finite ieșite din gestiune, astfel: vânzare; date în prelucrare sau păstrate la terți; lipsuri constatate; retragerea aportului de capital adus de întreprinzător; pierderi din calamități naturale. **Soldul** este debitor și reflectă stocul de produse finite existent.

În mod asemănător funcționează și conturile 341 „**Semifabricate**” și 346 „**Produse reziduale**”

Contul 348 „**Diferențe de preț la produse**” este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile și nefavorabile determinate la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune între prețul standard (prestabilit) și costul de producție la semifabricate, produse finite și produse reziduale.

Diferențele favorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard, la care au fost înregistrate produsele în momentul obținerii și se înregistrează în roșu, sau în negru dar încadrate în chenar. Diferențele nefavorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard și se înregistrează în negru.

Contul 348 „**Diferențe de preț la produse**” este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele de

preț favorabile sau nefavorabile obținute la produsele din producția proprie. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile repartizate la sfârșitul perioadei asupra produselor ieșite din gestiune. **Soldul** contului este debitor și reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile aferente semifabricatelor și produselor existente în stoc.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

63. Se obțin din procesul de producție următoarele semifabricate, și produse înregistrate la preț prestabilit (standard):

- semifabricate în valoare totală de 10.150.000 lei;
- produse finite în valoare totală 31.000.000 lei;
- produse rebutate în valoare totală de 25.000 lei;
- produse în curs de execuție (neterminate) 200.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea elementelor de activ: „Semifabricate”, „Produse finite”, „Produse reziduale” și „Produse în curs de execuție” ceea ce semnifică creșterea stocurilor de asemenea produse existente în întreprindere. Totodată, produce o creștere a elementului de pasiv „Venituri din producția stocată”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor ca expresie valorică a stocurilor obținute. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate de operația economică. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterile de activ se vor înregistra în debitul conturilor de activ: „Semifabricate”, „Produse finite”, „Produse reziduale” și „Produse în curs de execuție”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Venituri din producția stocată”.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

	%	=	711	„Venituri din producția stocată”	– 41.375.000 lei
341	„Semifabricate”			„Semifabricate”	– 10.150.000 lei
345	„Produse finite”			„Produse finite”	– 31.000.000 lei
346	„Produse reziduale”			„Produse reziduale”	– 25.000 lei
331	„Produse în curs de execuție”			„Produse în curs de execuție”	– 200.000 lei

La sfârșitul lunii în contabilitatea de gestiune s-a determinat costul efectiv al semifabricatelor și produselor, astfel:

- 10.170.000 lei la semifabricate;
- 30.880.000 lei la produse finite;
- 30.000 lei la produse reziduale;
- 200.000 lei la produse în curs de execuție.

Tabelul 6.3.1

SITUAȚIA
privind stabilirea diferențelor de preț

Nr. crt.	Specificare	Preț de înregistrare (standard) (lei)	Preț efectiv (lei)	Diferențe de preț ($\pm$ lei)
1	Semifabricate	10.150.000	10.170.000	+ 20.000
2.	Produse finite	31.000.000	30.880.000	– 120.000
3	Produse reziduale	25.000	30.000	+ 5.000
4	Produse în curs de execuție	200.000	200.000	–
	TOTAL	41.375.000	41.280.000	– 95.000

64. La sfârșitul lunii se înregistrează diferențele de preț constatate.

Această operație economică va produce modificarea în sensul creșterii elementului de activ „Diferențe de preț la produse”, ceea ce semnifică creșterea elementelor de activ cu diferențele de preț favorabile sau nefavorabile constatate, și concomitent, va produce modificarea în sensul creșterii a elementului de pasiv „Venituri din producția stocată”, ceea ce semnifică corectarea valorii produselor și semifabricatelor obținute cu diferențele de preț constatate. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Contul „Diferențe de preț la produse” fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va debita, iar contul „Venituri din producția stocată” fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va credita.

Formula contabilă este deci, următoarea:

348	„Diferențe de preț la produse”	= 711	„Venituri din producția stocată”	– 95.000 lei
	/ Semifabricate		/ Semifabricate	– 20.000 lei
	/ Produse finite		/ Produse finite	– 120.000 lei
	/ Produse reziduale		/ Produse reziduale	– 5.000 lei

65. Se vând produsele finite la prețul negociat cu clientul de 51.500.000 lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de activ „Clienți”, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea produselor vândute și totodată, produce o creștere a elementului de pasiv „Venituri din vânzarea produselor finite”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor întreprinderii din vânzarea produselor finite. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți” și „Venituri din vânzarea produselor finite”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Venituri din vânzarea produselor finite”, se va credita cu creșterea de la pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	= 701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	– 51.500.000 lei
-----	-----------	-------	--	------------------

66. Se descarcă gestiunea de produse finite la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț constatate.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de pasiv „Venituri din producția stocată”, și concomitent, micșorarea elementelor de activ: „Produse finite” și „Diferențe de preț la produse”. Operația se va înregistra în conturile care poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Contul „Venituri din producția stocată” fiind cont de pasiv, se va debita cu micșorarea de pasiv. Contul „Produse finite” se va credita cu micșorarea de activ. Contul „Diferențe de preț la produse” se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

711	„Venituri din producția stocată”	=	%	– 30.880.000 lei
			345 „Produse finite”	– 31.000.000 lei
			348 „Diferențe de preț la produse”	– 120.000 lei

67. Se vînd semifabricatele la prețul negociat cu clientul de 15.200.000 lei.

Analizând această operație economică după modelul analizei de la operația nr. 65 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

411	„Clienți”	=	702	„Venituri din vânzarea semifabricatelor”	– 15.200.000 lei
-----	-----------	---	-----	---	------------------

68. Se descarcă gestiunea de semifabricate la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț aferente.

Analizând această operație economică după modelul operației nr. 66 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

711	„Venituri din producția stocată”	=	%	– 10.170.000 lei
			341 „Semifabricate”	– 10.150.000 lei
			348 „Diferențe de preț la produse”	– 20.000 lei

69. Se utilizează produsele reziduale în procesul de producție al întreprinderii.

Această operație economică se înregistrează prin formulă contabilă inversă celei de intrare, astfel:

711	„Venituri din producția stocată”	=	%	– 30.000 lei
			346 „Produse reziduale”	– 25.000 lei
			348 „Diferențe de preț la produse”	– 5.000 lei

70. Se încasează de la clienți contravaloarea produselor finite și semifabricatelor vândute în sumă de 66.700.000 lei (51.500.000 lei + 15.200.000).

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ: „Clienți”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică diminuarea

dreptului de creanță asupra clienților și totodată, a elementului de activ „Conturi curente la bănci”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilităților bănești din contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt „Clienți” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Clienți” se va credita cu scăderea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va debita cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$512, \text{„Conturi curente la bănci”} = 411 \text{ „Clienți”} - 66.700.000 \text{ lei}$$

În formă sistematică, operațiile economice privind produsele și semifabricatele, se prezintă, astfel:

341 „Semifabricate”		345 „Produse finite”		346 „Produse reziduale”		331 „Produse în curs de execuție”	
D	C	D	C	D	C	D	C
68 10.150.000	10.150.000 68	63 31.000.000	31.000.000 66	63 25.000	25.000 69	63 200.000	
10.150.000	10.150.000	31.000.000	31.000.000	25.000	25.000		
711 „Venituri din producția stocată” „Semifabricate”		711 „Venituri din producția stocată” „Produse finite”		711 „Venituri din producția stocată” „Produse reziduale”		711 „Venituri din producția stocată” „Produse în curs de execuție”	
D	C	D	C	D	C	D	C
68 10.170.000	10.150.000 63 66 20.000 64	66 30.880.000	31.000.000 63 120.000 64	69 30.000	25.000 63 5.000 64		200.000 63
170.000	170.000	30.880.000	30.880.000	30.000	30.000		
348 „Diferențe de preț la produse” „Semifabricate”		348 „Diferențe de preț la produse” „Produse finite”		348 „Diferențe de preț la produse” „Produse reziduale”			
D	C	D	C	D	C		
64 20.000	20.000 68	64 120.000	120.000 66	64 5.000	5.000 69		
20.000	20.000	120.000	120.000	5.000	5.000		

6.3.3.5 Conturile de mărfuri

Din grupa conturilor de mărfuri fac parte conturile sintetice 371 „Mărfuri” și 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.

Contul 371 „Mărfuri” este utilizat pentru evidențierea existenței

și mișcării mărfurilor aflate în depozite și în unitățile de desfacere cu amănuntul, sau de alimentație publică. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă mărfurile la preț de înregistrare sau de vânzare, intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: achiziționarea de la terți, aduse ca aport în societate, constatate plus la inventariere, primite prin donație cu titlu gratuit. **Creditul** acestui cont reflectă ieșirile de mărfuri din gestiunea întreprinderii prin: vânzare, dare în custodie sau în consignație la terți, lipsuri constatate la inventar, pierderi datorită calamităților naturale. **Soldul** contului reflectă stocul de mărfuri existent.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri” este utilizat pentru evidențierea adaosului comercial (marja comercială) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităților comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. **Soldul** reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri:

71. Se cumpără mărfuri în valoare de 2.000.000 lei care se înregistrează la prețul de vânzare (inclusiv adaosul comercial 30% = 600.000 lei).

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de pasiv „Furnizori”, ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizori de a plăti contravaloarea mărfurilor livrate, creșterea elementului de pasiv „Diferențe de preț la mărfuri”, ceea ce semnifică creșterea adaosului comercial aferent mărfurilor și creșterea elementului de activ „Mărfuri”, ceea ce semnifică creșterea stocurilor de mărfuri existente în unitate.

Operația se va înregistra în trei conturi care au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Mărfuri” se va debita cu creșterea de activ, contul „Furnizori” se va credita cu creșterea de pasiv, iar contul „Diferențe de preț la mărfuri” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

371	„Mărfuri”	=	%	– 2.600.000 lei
			401 „Furnizori”	– 2.000.000 lei
			378 „Diferențe de preț la mărfuri”	– 600.000 lei

72. Se vând mărfurile la prețul de 2.600.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Casa”, ceea ce semnifică majorarea numerarului din casieria întreprinderii și concomitent, majorarea elementului de pasiv „Venituri din vânzarea mărfurilor”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor unității din vânzarea mărfurilor. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt „Casa” și „Venituri din vânzarea mărfurilor”. Contul „Casa” fiind cont de activ se va debita, iar contul „Venituri din vânzarea mărfurilor” se va credita.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

531	„Casa”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	– 2.600.000 lei
-----	--------	---	-----	------------------------------------	-----------------

73. Se scot din gestiune mărfurile vândute.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ „Mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea stocurilor de mărfuri existente în unitate, o scădere a elementului de pasiv „Diferențe de preț la mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea adaosului comercial aferent stocurilor vândute și o creștere a elementului de activ „Cheltuieli privind mărfurile”. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate. Contul „Mărfuri” se va credita cu scăderea de activ. Contul „Cheltuieli privind mărfurile” se va debita cu creșterea de activ. Contul „Diferențe de preț la mărfuri” se va debita cu scăderea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%	=	371	„Mărfuri”	– 2.600.000 lei
607 „Cheltuieli privind mărfurile”				– 2.000.000 lei
378 „Diferența de preț la mărfuri”				– 600.000 lei

Această filieră de înregistrări este valabilă în condițiile în care evidența stocurilor de mărfuri se ține la prețul de vânzare.

74. Se depune în cont la bancă suma de 5.000.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operații economice se efectuează asemănător operației nr. 6.

Formula contabilă este:

$$\underline{512, \text{„Conturi curențe la bănci”}} = \underline{531 \quad \text{„Casa”} \quad - 5.000.000 \text{ lei}}$$

6.3.4. Provizioane pentru deprecierea stocurilor

Provizioanele sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.

Acestea sunt evidențiate în conturile din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor, și a producției în curs de execuție”. Conturile în care se evidențiază acestea, sunt constituite pe fiecare fel de stocuri, astfel: 390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”, 391 „Provizioane pentru deprecierea produselor” 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”, etc.

Aceste conturi au funcție contabilă de conturi de pasiv. **Creditul** lor reflectă valoarea provizioanelor constituite prin includerea în cheltuieli. **Debitul** lor reflectă sumele reprezentând provizioanele utilizate, prin trecerea lor asupra veniturilor. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă provizioanele constituite și neutilizate încă.

6.4. CONTURILE DE TERȚI

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terți se organizează în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) și a obligațiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice și fizice.

În contabilitatea creanțelor și obligațiilor se înregistrează operațiile patrimoniale referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori și clienți, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a altor operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate

între aceștia. Aceleași operații economice, dacă sunt decontate prin efecte comerciale, sunt evidențiate separat în conturi de efecte de primit și efecte de plată.

Creanțele și datoriile întreprinderii se înregistrează la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Cele în devize se înregistrează în lei la cursul de schimb la data efectuării operațiilor, iar diferențele de curs valutar apărute între data înregistrării creanței sau datoriei în devize și data încasării, respectiv plății lor, se înregistrează ca cheltuieli sau venituri financiare.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, precum și a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii ale acestora, precum și pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte.

6.4.1. Conturile de creanțe

În general, prin **creanță** se înțelege dreptul unei persoane denumită creator de a pretinde de la altă persoană numită debitor să-i dea sau să-i plătească ceva (contravaloarea unor bunuri, lucrări sau servicii).

Societățile comerciale, regiile autonome și celelalte persoane juridice sau fizice, în relațiile pe care le au își crează și își achită reciproc diferite obligații materiale și bănești, fiind în postura de debitor sau de creditor.

Creanțele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane juridice sau fizice și pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Principalele conturi sintetice cu ajutorul cărora se urmăresc creanțele întreprinderii sunt: 411 „Clienți”, 413 „Efecte de primit”, 425 „Avansuri acordate personalului”, 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, 461 „Debitori diverși”, 476 „Diferențe de conversie activ” și altele.

Contul **411 „Clienți”** este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu clienții interni și externi, pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute etc., lucrări executate și servicii prestate pe bază

de facturi. Acest cont are funcție contabilă de cont de pasiv. **Debitul** acestui cont reflectă prețul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate de la clienți, contravaloarea efectelor comerciale acceptate, valoarea sconturilor acordate clienților. **Soldul** este debitor și reflectă sumele de încasat de la clienți.

Contul 413 „Efecte de primit” este utilizat pentru evidențierea drepturilor de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale (trate, bilete de ordin etc.), rezultate din relațiile cu clienții. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele datorate de clienți reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate. **Creditul** acestui cont reflectă efectele comerciale primite de la clienți. **Soldul** este debitor și reflectă sumele de încasat de la clienți.

Contul 425 „Avansuri acordate personalului” este utilizat pentru evidențierea avansurilor acordate personalului în timpul lunii, în contul drepturilor cuvenite pentru munca prestată. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă avansurile acordate conform contractelor de muncă. **Creditul** acestui cont reflectă avansurile reținute din drepturile cuvenite personalului. **Soldul** este debitor și reflectă avansurile acordate și nereținute încă.

Contul 461 „Debitori diverși” este utilizat pentru evidențierea debitorilor din reclamații, din pagubele aduse patrimoniului și creanțe de orice fel izvorâte din existența unor titluri executorii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă contravaloarea debitelor recreative, titluri de plasament vândute, prețul de vânzare al elementelor de activ vândute, sumele cuvenite de la terți pentru vânzări de titluri financiare, valoarea bunurilor lipsă sau deteriorate din vina unor persoane și imputate acestora, precum și sumele cuvenite de la terți pentru concesiuni sau locații. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate în contul debitelor constituite, precum și valoarea debitelor scăzute

din evidență datorită insolvabilității. **Soldul** contului poate fi debitor și reflectă debite de încasat.

Contul 476 „**Diferențe de conversie activ**” este utilizat pentru evidențierea diferențelor nefavorabile între valoarea de intrare a creanțelor și datoriile exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului financiar. este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului, aferente creanțelor exprimate în devize ca urmare a scăderii cursului valutar, precum și a diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în devize ca urmare a creșterii cursului valutar. **Creditul** acestui cont reflectă la deschiderea exercițiului, reluarea sumelor înregistrate ca diferențe de curs valutar nefavorabile la închiderea exercițiului anterior. **Soldul** este debitor și reflectă diferențele de conversie activ, existente.

6.4.2. Conturile de obligații

Obligațiile sau datoriile întreprinderii față de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligații față de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligații față de furnizorii de bunuri și servicii; obligații față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele; alte obligații.

6.4.2.1. Conturile de obligații față de personalul întreprinderii

Consumul de muncă vie în procesul de producție al întreprinderii, ca principal factor de producție, poartă denumirea cheltuieli cu munca vie, care constau din: salariile personalului, inclusiv impozitul pe salarii; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj.

Salariile reprezintă prețul forței de muncă, precum și expresia valorică a acelei părți din venitul național care este destinată consumului individual, direct al salariaților în funcție de munca prestată.

Impozitul pe salarii este partea ce se cuvine bugetului de stat din drepturile cuvenite salariaților. Acesta este inclus în salariile brute. Mărimea impozitului pe salarii se determină pe baza unor cote procentuale stabilite prin lege, și se scade din salarii brute cuvenite angajaților.

Contribuțiile la asigurările sociale (C.A.S.), acestea sunt destinate în principal pentru asigurarea plății pensiilor. Sunt două categorii de contribuții; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția salariaților la pensia suplimentară.

Contribuția întreprinderii la asigurările sociale se determină pe baza procentului mediu de 25% asupra salariilor brute (inclusiv impozitul pe salarii), se suportă de întreprindere prin includerea în cheltuielile de exploatare, și se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuția salariaților la pensia suplimentară se calculează pe baza procentului de 3% asupra salariilor brute individuale, se suportă de către salariați, deci se scade din salariile individuale și, de asemenea, se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuția la constituirea fondului de ajutor de șomaj este, de asemenea, de două feluri: contribuția unității și contribuția salariaților la fondul de ajutor de șomaj.

Contribuția unității la constituirea fondului de ajutor de șomaj se determină pe baza unei cote globale de 5% asupra fondului de salarii, se suportă de către întreprindere prin includerea în cheltuieli și se virează la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Contribuția personalului la constituirea fondului pentru ajutor de șomaj se determină pe baza procentului de 1% asupra salariilor brute individuale, se suportă de salariați prin scăderea din drepturile cuvenite și se varsă, de asemenea, la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Principalele documente care se întocmesc în legătură cu determinarea și plata drepturilor cuvenite salariaților pentru munca prestată sunt: „Lista de avans chenzional”, „Statul de salarii”, „Lista indemnizațiilor pentru concediile de odihnă”, „Fișa de evidență a salariilor”.

Statul de salarii este cel mai important document, în care se determină drepturile totale cuvenite, formate din salariile de încadrare, în regie sau în acord, sporurile de vechime, condiții deosebite de muncă, de noapte, precum și o serie de rețineri, cum sunt: impozitul pe salarii, contribuția individuală la pensia suplimentară, avansul chenzinal, rețineri de rate, chirii, amenzi, prime de asigurare, debite și altele, obținându-se în final restul de plată.

Pentru reflectarea contabilă a salariilor și a altor operațiuni legate de acestea, în afara conturilor de cheltuieli și de mijloace bănești, se utilizează următoarele conturi sintetice: 421 „Personal — remunerații datorate”; 423 „Personal — ajutoare materiale și protecția socială”; 424 „Participarea salariaților la profit”; 426 „Drepturi de personal neridicate”; 427 „Rețineri din salarii în favoarea terților”; 431 „Asigurări sociale”; 437 „Ajutor de șomaj” și altele.

Contul 421 „**Personal — remunerații datorate**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia, inclusiv a adaosurilor și premiile. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă salariile și alte drepturi cuvenite salariaților. **Debitul** acestui cont reflectă reținerile din salariile datorate, reprezentând: avansurile acordate, sumele datorate de salariați terților, contribuțiile salariaților pentru pensia suplimentară, contribuția personalului pentru fondul de ajutor de șomaj, impozitul pe salarii, sumele neridicate de personal în termen legal și salariile nete plătite personalului. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele datorate personalului.

Contul 423 „**Personal — ajutoare materiale și protecție socială**” este cont cu funcție contabilă de cont pe pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate salariaților reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuția unității pentru asigurări sociale, precum și cele acordate potrivit legii pentru protecția socială. **Debitul** acestui cont reflectă: plățile în numerar reprezentând ajutoare materiale și protecția socială, reținerile din ajutoarele materiale a avansurilor acordate, a impozitului aferent, a eventualelor rețineri datorate terților de către personal, sumele neridicate în termen

legal reprezentând ajutoare și plăți pentru protecția socială, contribuția personală la pensia suplimentară reținută din ajutoarele materiale și pentru ajutorul de șomaj. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă sumele datorate personalului constând în ajutoare materiale suportate din contribuția la asigurările sociale.

Contul 424 „**Participarea salariaților la profit**” este utilizat pentru evidențierea stimulentei datorate personalului din profitul obținut. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele nete achitate salariaților reprezentând stimulentele acordate din profit, precum și impozitul reținut din stimulente, personalului. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele datorate salariaților din profit.

Contul 426 „**Drepturi de personal neridicate**” este utilizat pentru evidențierea drepturilor neridicate de personal în termen de trei zile. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate personalului neridicate în termen legal, reprezentând salarii, sporuri adaosuri, stimulente acordate personalului din profit, ajutoare de boală și alte drepturi de personal neridicate. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite din drepturile neridicate, precum și drepturile neridicate după prescrierea acestora, datorate bugetului de stat potrivit legii, sau înregistrate ca venituri excepționale ale gestiunii curente. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele neridicate de personal, datorate de unitate.

Contul 427 „**Rețineri din salarii datorate terților**” este utilizat pentru evidențierea reținerilor și popririlor instituite asupra salariaților, datorate terților. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele reținute de la salariați pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, datorate de aceștia terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate, și alte obligații ale salariaților față de terți, stabilite conform legii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terților, reprezentând rețineri sau popri din salarii. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevirate terților.

Contul 431 „Asigurări sociale” este utilizat pentru evidențierea decontărilor privind contribuțiile la asigurările sociale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă contribuția întreprinderii datorată asigurărilor sociale și contribuția personalului pentru pensia suplimentară. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terților, reprezentând contribuții la asigurările sociale. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevirate terților.

Contul 437 „Ajutor de șomaj” este utilizat pentru evidențierea decontărilor privind ajutorul de șomaj datorat de întreprindere, precum și a sumelor datorate de salariați potrivit legii, pentru constituirea fondului pentru ajutor de șomaj. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate de întreprindere pentru constituirea fondului de ajutor de șomaj, precum și pe cele datorate de personal în același scop. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate, reprezentând contribuțiile la constituirea fondului de șomaj, precum și sumele acordate salariaților potrivit legii, din fondul de ajutor de șomaj. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă contribuții la fondul de șomaj constituite și nevirate încă.

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

75. Se ridică din contul curent al întreprinderii de la bancă suma de 7.500.000 lei.

Această operație economică produce modificarea concomitentă a două elemente de activ, altfel; la elementul „Casa” se produce o creștere, ceea ce semnifică creșterea numerarului în caseria întreprinderii și o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), ceea ce semnifică scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii din contul de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Casa” și „Conturi curente la bănci”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului „Casa”, iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă este deci:

$$531 \text{ „Casa”} = 512 \text{ „Conturi curente la bănci”} - 7.500.000 \text{ lei}$$

76. Se plătește avansul chenzinat convenit salariaților conform contractelor de muncă.

Această operație economică are ca efect micșorarea numerarului din casieria întreprinderii și totodată, majorarea elementului de activ „Avansuri acordate personalului”, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii asupra personalului angajat, de a reține din drepturile totale cuvenite acestuia, avansurile acordate în timpul lunii.

Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate: „Casa” și „Avansuri acordate personalului”. Contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ, iar contul „Avansuri acordate personalului” fiind cont de activ, se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$425 \text{ „Avansuri acordate personalului”} = 531 \text{ „Casa”} - 7.500.000 \text{ lei}$$

77. La sfârșitul lunii se întocmește ștutul de salarii în care se determină drepturile totale de salarii cuvenite personalului, în sumă de 21.000.000. lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de pasiv „Personal – remunerații datorate”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de personalul angajat de a-i plăti salariile cuvenite pentru munca prestată și totodată, produce o creștere la elementul de activ „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere, prin includerea în cheltuieli a salariilor cuvenite personalului. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli cu remunerațiile personalului” și „Personal – remunerații datorate”. Creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Personal – remunerații datorate”.

Formula contabilă este deci, următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 641, \text{„Cheltuieli cu remunerațiile} & = & 421 \quad \text{„Personal – 21.000.000 lei} \\ \text{personalului”} & & \text{remunerații datorate”} \\ \hline \end{array}$$

78. Se înregistrează contribuția întreprinderii la asigurările sociale calculată conform legislației este de 5.250.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuieli privind asigurările și protecție sigură,, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere prin includerea în cheltuieli a contribuție la asigurările sociale calculate și totodată, o majorare a elementului de pasiv „Asigurări sociale”, ceea ce semnifică creșterea obligației de a vira contribuția la asigurările sociale. Operația economică este înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate, acestea sunt: „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială,, și „Asigurări sociale”. Contul „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială,, fiind cont de activ se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Asigurări sociale”, fiind cont de pasiv, se va **credita** cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 645, \text{„Cheltuieli cu asigurările} & = & 431 \quad \text{„Asigurări – 5.2500.000 lei} \\ \text{și protecția socială”} & & \text{sociale} \\ \hline \end{array}$$

79. Se înregistrează contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj în sumă de 840.000 lei.

Această operație economică va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Cheltuieli cu asigurările și protecția socială,, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere prin includerea contribuției la constituirea fondului de ajutor de șomaj, și concomitent, o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Ajutor de șomaj” ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a vira contribuția la constituirea fondului de ajutor de șomaj. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli privind asigurările și protecția

socială,, și „Ajutor de șomaj”. Contul „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială,, se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Ajutor de șomaj” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este deci, următoarea:

$$\begin{array}{l} \text{645 „Cheltuieli cu asigurările} \\ \text{și protecția socială”} \end{array} = \begin{array}{l} \text{437 „Ajutor de șomaj – 840.000 lei} \end{array}$$

80. Se înregistrează reținerile din salarii, astfel:

- impozitul pe salarii în sumă de 4.000.000 lei;
- contribuția personală la pensia suplimentară 630.000 lei;
- contribuția individuală la fondul de ajutor de șomaj 210.000 lei;
- rate la locuințe, în sumă de 100.000 lei;
- debite în sumă de 15.000 lei;
- avansurile chenzinale acordate, în sumă de 7.500.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Impozitul pe salarii”, element de pasiv, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat privind plata impozitelor pe salarii; „Asigurări sociale”, element de pasiv, în sensul creșterii, ceea ce semnifică obligației de a vira contribuția individuală la pensia suplimentară; „Ajutor de șomaj”, element de pasiv, în sensul creșterii ceea ce semnifică creșterea obligației de a vira contribuția individuală privind ajutorul de șomaj; „Rețineri din salarii în favoarea terților”, element de pasiv ceea ce semnifică creșterea obligației față de terțe personale (întreprinderea constructoare de locuințe) de a vira sumele reținute de la salariați în acest scop; „Debitori diverși”, element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra debitorilor, „Avansuri acordate personalului”, element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță asupra salariaților privind avansul acordat; „Personal — remunerații datorate”, element de pasiv, în sensul scăderii ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de salariați cu sumele reținute de la aceștia. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate.

Conturile: „Impozite pe profit”, „Asigurările sociale”, „Ajutor de șomaj”, „Rețineri din salarii în favoarea terților”, fiind conturi de pasiv și având de înregistrat creșteri, se vor **credita** cu creșterile de pasiv. Contul „Personal — remunerații datorate”, fiind cont de pasiv și având de înregistrat o scădere, se va **debita** cu scăderea de pasiv. Conturile „Debitori diverși” și „Avansuri acordate personalului”, fiind conturi de activ, se vor **credita** cu micșorările de activ.

Formula contabilă este, următoarea:

421	„Personal remunerații datorate”	=	%		– 12.455.000 lei
			444	„Impozitul de profit”	– 4.000.000 lei
			431	„Asigurări sociale”	– 630.000 lei
			437	„Ajutor de șomaj”	– 210.000 lei
			427	„Rețineri din salarii în favoarea terților”	– 100.000 lei
			461	„Debitori diverși”	– 15.000 lei
			425	„Avansuri acordate personalului”	– 7.500.000 lei

81. Se ridică de la bancă suma de 8.545.500 lei.

Această operație economică se înregistrează asemănător operației nr. 73, astfel:

531	„Casa”	=	512	„Conturi curente la bănci”	– 8.545.000 lei
-----	--------	---	-----	----------------------------	-----------------

82. Se înregistrează plata salariilor în sumă de 8.545.000 lei.

Această operație produce o scădere a elementului de activ „Casa” ceea ce semnifică micșorarea numeralului din casieria întreprinderii și totodată, produce o scădere la elementul de pasiv „Personal – remunerații datorate” ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de personal. Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: „Personal – remunerații datorate” și „Casa”. Contul „Personal – remunerații datorate” fiind cont de pasiv se va **debita** cu scăderea de pasiv, iar contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

421 „Personal – remunerații datorate”	=	531	„Casa”	– 8.545.000 lei
---------------------------------------	---	-----	--------	-----------------

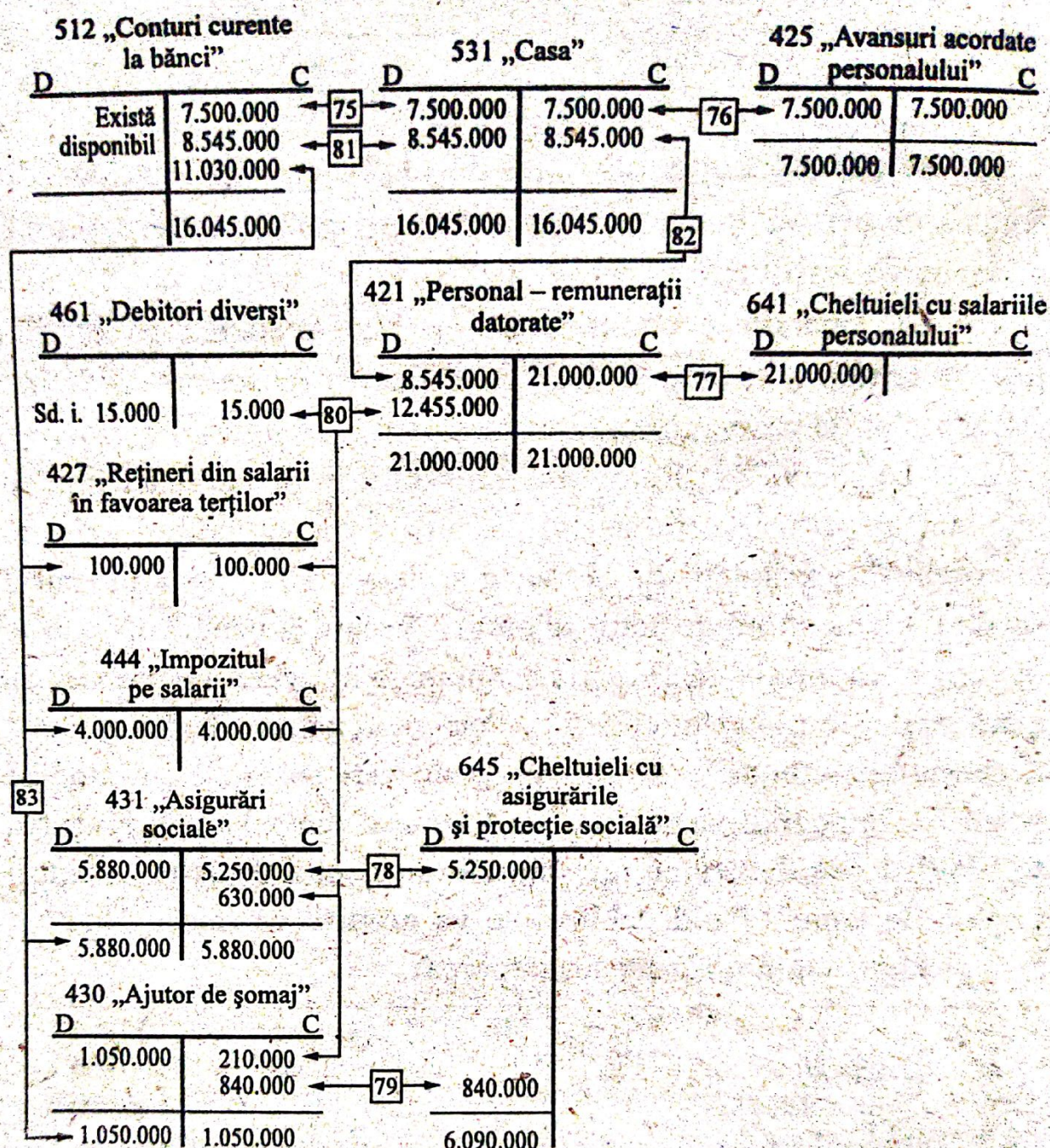
83. Se plătesc obligațiile față de terțe persoane izvorâte din relațiile cu personalul (impozitul pe salarii; contribuțiile, reținerile în favoarea terților).

Această operație economică are ca efect scăderea obligațiilor față de terțele persoane și deci, modificarea în sensul scăderii a elementelor de pasiv: „Impozitul pe salarii”, „Asigurările sociale”, „Ajutor de șomaj” și „Reținerile din salarii în favoarea terților” și totodată, modificarea în sensul scăderii a disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă și deci, modificarea în sensul scăderii elementului de activ „Conturi curente la bănci”. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, conturile de pasiv: „Asigurări sociale”, „Ajutor de șomaj”, „Impozitul pe salarii” și „Reținerii din salarii în favoarea terților” se vor **debita** cu micșorările, iar contul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor) se va **credita** cu micșorările.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	512	„Conturi curente la bănci”	– 11.030.000 lei
431 „Asigurări sociale”				– 5.880.000 lei
437 „Ajutor de șomaj”				– 1.050.000 lei
427 „Rețineri din salarii în favoarea terților”				– 100.000 lei
444 „Impozitul pe salarii”				– 4.000.000 lei

Schematic, înregistrarea în conturi a operațiilor economice privind obligațiile întreprinderii față de salariați se prezintă în schema care urmează.



6.4.2.2. Conturile de obligatii față de furnizori

Din această grupă, mai importante sunt următoarele conturi sintetice: 401 „Furnizori”, 403 „Efecte de plată”, 404 „Furnizori de imobilizări”.

Contul **401 „Furnizori”** este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu furnizorii interni și externi pentru aprovizionările

de bunuri, lucrări executate și servicii prestate de către aceștia. Este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: valoarea bunurilor intrate în patrimoniu la preț de achiziție; materiale nestocabile incluse direct în cheltuieli; valoarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate de terți, precum și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor. **Debitul** acestui cont reflectă: plățile efectuate către furnizori; valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori; valoarea sconturilor obținute de la furnizori. **Soldul** acestui cont reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 „Efecte de plată” este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea acceptată a tratatelor și biletelor de ordin subscrise. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligațiile de plată prin efecte comerciale existente.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” funcționează asemănător contului 401 „Furnizori” cu deosebirea de conținut că se utilizează cu ocazia achiziționării de imobilizări corporale și necorporale, și nu pentru achiziționarea de active circulante.

6.4.2.3. Conturile de obligații față de stat

Pentru evidențierea obligațiilor întreprinderii față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele se utilizează o serie de conturi, dintre care mai importante, sunt: 441 „Impozitul pe profit”, 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, 444 „Impozitul pe salarii”, 446 „Alte impozite taxe și vărsăminte”.

Contul 441 „Impozitul pe profit” are funcția contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă obligațiile

față de stat privind impozitul pe profit, sau debitor și reflectă sume virate în plus față de cele datorate efectiv.

Contul 442 „Taxa pe valoare adăugată” este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoare adăugată. Taxa pe valoare adăugată (T.V.A.) este un impozit indirect care se plătește statului de către toate persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă, bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Deoarece, acestea trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare și plată a taxei pe valoare adăugată.

Taxa pe valoare adăugată nu afectează cheltuielile, veniturile și rezultatele, ci numai conturile de terți, calculându-se la valoarea facturilor de vânzare și a celor de cumpărare. Taxa pe valoarea adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numește **taxa pe valoare adăugată-colectată**, iar cea care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numește **taxa pe valoare adăugată-deductibilă**, deoarece se plătește furnizorilor odată cu valoarea facturilor și urmează a fi dedusă din taxa pe valoare adăugată colectată. Astfel că numai diferența între taxa pe valoare adăugată colectată și cea deductibilă se cuvine și se virează la bugetul de stat.

Pentru evidențierea distinctă a taxei pe valoare adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: 4423 „T.V.A. de plată”, 4424 „T.V.A. de recuperat”, 4426 „T.V.A. deductibilă”, 4427 „T.V.A. colectată”.

Contul 4423 „T.V.A. de plată” are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare și T.V.A. deductibilă. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. **Soldul** creditor reflectă taxa pe valoare adăugată exigibilă de plată.

Contul 4424 „T.V.A. de recuperat” are funcția contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoare adăugată colectată mai mică și taxa pe valoare adăugată deductibilă mai mare (în cazul

efectuării de exporturi sau alte situații prevăzute de lege). **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoare adăugată încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare, sau taxa pe valoare adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoare adăugată de plată. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă T.V.A. de recuperat de la bugetul de stat.

Contul **4426 „T.V.A. deductibilă”** este utilizat pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de întreprindere, deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoare adăugată deductibilă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele deductibile din taxa pe valoare adăugată colectată, precum și sumele reprezentând T.V.A. deductibilă ce depășesc taxa pe valoare adăugată colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului. La sfârșitul perioadei de gestiune nu prezintă sold.

Contul **4427 „T.V.A. colectată”** este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului statului, reprezentând taxa pe valoare adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în timpul lunii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă și taxa pe valoarea adăugată de plată către stat. La sfârșitul perioadei de gestiune, de regulă, nu prezintă sold.

Contul **444 „Impozitul pe salarii”** este utilizat pentru evidențierea impozitelor datorate statului, provenind din: impozitul pe salarii, impozitul aplicat asupra plăților efectuate din asigurările sociale, impozitele pe sumele plătite colaboratorilor, impozitul reținut potrivit legii pentru orice plăți efectuate către salariați, precum și impozitul suplimentar datorat de întreprinderi pentru depășirea fondului de salarii admisibil. Are funcție contabilă de

cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă impozitele menționate datorate bugetului de stat. **Debitul** acestui cont reflectă impozitele virate bugetului de stat. **Soldul** acestui cont reflectă impozitele datorate bugetului de stat.

Contul 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă: sumele restituite de la bugetul statului, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe și vărsăminte; impozite pe clădiri datorate bugetului de stat; valoarea altor impozite, taxe, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat, sau bugetului local, precum și impozitul de dividende datorat. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe vărsăminte. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă sumele datorate bugetului de stat, sau debitor și reflectă sumele virate în plus cu acest titlu.

6.4.2.4. Alte conturi de obligații

Din această grupă, mai importante sub conturile: 457 „Dividendele de plată”, 462 „Creditori diverși”, 477 „Diferențe de conversie pasiv”.

Contul 457 „Dividende de plată” este utilizat pentru evidențierea cotelor-părți din profit cuvenite asociaților și acționarilor pentru aportul adus la capitalul social. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților. **Debitul** acestui cont reflectă plățile acționarilor sau asociaților, precum și impozitele pe dividende reținut de unitatea patrimonială. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Contul 462 „Creditori diverși” este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate terților pe bază de titluri executorii, sau față de terți provenind din alte operații. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament. **Debitul** acestui cont reflectă plata datoriilor privind achiziționarea titlurilor de plasament, precum și sconturile

obținute de la creditor. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligațiile întreprinderii față de terți.

Contul 477 „**Diferențe de conversie pasiv**” este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar între data de intrare a creanțelor și datoriile exprimate în devize și data închiderii exercițiului financiar. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma creșterii cursului valutar al creanțelor exprimate în devize și diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în devize. **Debitul** acestui cont reflectă sumele înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului anterior. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă diferențele de conversie pasiv.

Exemple de utilizare a conturilor de terți:

84. Se primește factura furnizorului privind aprovizionarea cu materii prime în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoare adăugată este de 18%.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Materii prime”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea stocurilor de materii prime din întreprindere, modificarea elementului de activ „T.V.A. deductibilă” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea T.V.A. deductibilă, precum și modificarea elementului de pasiv „Furnizori”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea obligației față de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime”, „T.V.A. deductibilă”, „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Materii prime” se va debita cu majorarea de activ, contul „T.V.A. deductibilă” se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va credita cu majorarea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoare:

	%	=	401	„Furnizori	- 1.770.000 lei
300	„Materii prime”				- 1.500.000 lei
4426	„T.V.A. deductibilă”				- 270.000 lei

85. Se plătește furnizorul din disponibilul existent în contul întreprinderii de la bancă.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor) ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul întreprinderii și totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv „Furnizori” ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de furnizori. Operația va fi înregistrată în conturile: „Conturi curente la bănci” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401	„Furnizori”	=	512	„Conturi curente la bănci”	– 1.770.000 lei
-----	-------------	---	-----	-------------------------------	-----------------

86. Se înregistrează factura privind aprovizionarea cu materiale consumabile în valoare de 500.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%.

Această operație economică produce modificarea elementelor patrimoniale de activ: „Materiale consumabile” și „T.V.A. deductibilă”, în sensul creșterii și totodată modificarea elementului de pasiv „Furnizori”, tot în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea stocului de materiale consumabile din unitate și a taxei pe valoarea adăugată-deductibilă, aferentă, și respectiv, majorarea obligației de plată față de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Materiale consumabile”, „T.V.A. deductibilă” și „Furnizori”. Conturile „Materiale consumabile” și „T.V.A. deductibilă” fiind conturi de activ se vor **debita**, iar contul „Furnizori” fiind cont de pasiv se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

%		=	401	„Furnizori”	– 590.000 lei
301 „Materiale consumabile”					– 500.000 lei
4426 „T.V.A. deductibilă”					– 90.000 lei

87. Pentru plata obligației față de furnizor se emite un bilet de ordin în favoarea acestuia.

Această operație economică, are ca efect micșorarea elementului de pasiv „Furnizori” ceea ce semnifică diminuarea obligației de plată față de furnizori și concomitent, majorarea elementului de pasiv „Efecte de plată”, ceea ce semnifică creșterea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori” și „Efecte de plată”. Potrivit regulilor de funcționarea conturilor, contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea obligației față de furnizori, iar contul „Efecte de plată” se va credita cu majorarea obligației de plată prin efecte comerciale.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 401 & \text{„Furnizori”} & = & 403 \text{ „Efecte de plată”} - 590.000 \text{ lei} \end{array}$$

88. După 24 de zile de la semnarea biletului de ordin în favoarea furnizorului de la operația 85 se scontează efectul comercial. Plata se face din contul curent al întreprinderii. Diferența în plus percepută de bancă este de 23.600 lei, calculată la nivel de 5% pentru cele 24 de zile de la semnarea efectului și 30 de zile termenul prevăzut.

$$\frac{590.000 \text{ lei} \times 5\% \times 24 \text{ zile}}{30 \text{ zile}} = 23.600 \text{ lei}$$

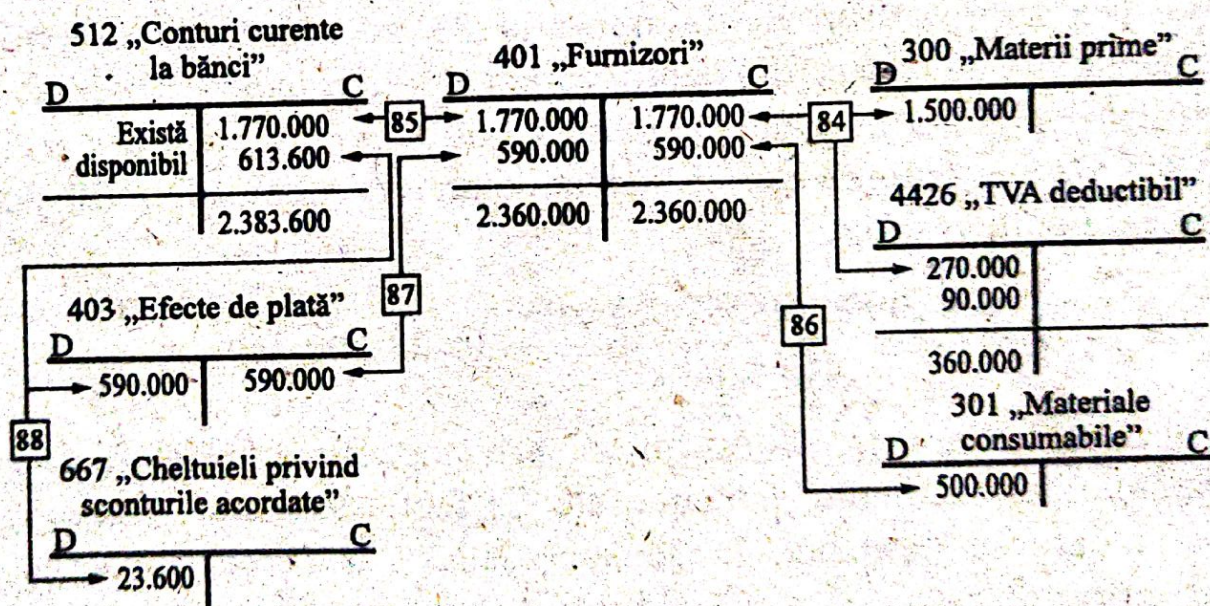
Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Efecte de plată”, element pasiv, care se modifică în sensul scăderii ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale; „Cheltuieli privind sconturile acordate”, element de activ care se modifică în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere prin plata sconturilor calculate; „Conturi curente la bănci” (sold debitor), element de activ, care se modifică în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la

bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Efecte de plată”, „Cheltuieli privind sconturile acordate” și „Conturi curente la bănci”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Efecte de plată” se va debita cu micșorarea de pasiv, contul „Cheltuieli privind sconturile acordate” se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” (sold debitor) se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este deci, următoarea:

	%	=	512 „Conturi curente la bănci	– 613.600 lei
403 „Efecte de plată”				– 590.000 lei
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate				– 23.600 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu furnizorii se prezintă astfel:



89. Se vând produse finite (din stoc) în valoare de 4.800.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%.

Această operație economică va produce modificarea elementului de activ „Clienți” în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea bunurilor livrate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată

aferentă și totodată, produce modificarea elementelor de pasiv „Venituri din vânzarea produselor finite” și „T.V.A. colectată”, de asemenea, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea veniturilor obținute de întreprindere din vânzarea produselor finite și respectiv, a taxei pe valoarea adăugată colectată de la clienți. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți”, „Venituri din vânzarea produselor finite” și „T.V.A. – colectată”. Contul „Clienți” fiind cont de activ se va debita cu creșterea de activ, iar conturile „Venituri din vânzarea produselor finite” și „T.V.A. – colectată”, fiind conturi de pasiv, se vor credita cu creșterile de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	=	%	– 5.684.000 lei
			701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	– 4.800.000 lei
			4427 „T.V.A. - colectată”	– 884.000 lei

90. Se descarcă gestiunea privind produsele finite vândute (din stoc).

Scoaterea din evidență a produselor finite vândute se face, de regulă, prin formula contabilă inversă celei de intrare în gestiune, respectiv:

711	„Venituri din producția stocată”	=	345	„Produse finite”
-----	----------------------------------	---	-----	------------------

la valoarea cu care au intrat în gestiune.

Deoarece la sfârșitul anului anterior contul „Venituri din producția stocată” s-a închis prin contul de rezultate, în anul curent, în momentul vânzării stocului de produse, contul „Venituri din producția stocată” nu mai există, iar formula contabilă de închidere este următoarea:

701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	=	345	„Produse finite”	– 4.800.000 lei
-----	--	---	-----	------------------	-----------------

91. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ „Clienți”, ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță asupra clienților și totodată, majorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate. Contul „Clienți” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

$$\underline{512, \text{„Conturi curente la bănci”}} = \underline{411 \quad \text{„Clienți”} \quad - 5.684.000 \text{ lei}}$$

92. Se vând semifabricatele din stoc în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%. În urma analizei contabile efectuată asemănător operației nr. 86 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{rclcl} \underline{411 \quad \text{„Clienți”}} & = & \% & & - 1.180.000 \text{ lei} \\ & & 702 \quad \text{„Venituri din vânzarea} & & \\ & & \quad \text{semifabricatelor”} & & - 1.000.000 \text{ lei} \\ & & 4427 \quad \text{„T.V.A. - colectată”} & & - 180.000 \text{ lei} \end{array}$$

93. Se înregistrează acceptarea de către clienți a unei trate (efect comercial) pentru suma de 1.180.000 lei.

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: o scădere la elementul de activ „Clienți”, ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra clientului, și o creștere la elementul de activ „Efecte de primit” ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță prin efecte comerciale. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți” și „Efecte de primit”, potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Efecte de primit” se va **debita** cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\underline{413 \quad \text{„Efecte de primit”}} = \underline{411 \quad \text{„Clienți”} \quad - 1.180.000 \text{ lei}}$$

95. Se primește efectul comercial de la client.

Această operație economică vă modifica elementul de activ „Valori de încasat” în sensul creșterii și totodată, va modifica elementul de activ „Efecte de primit” în sensul scăderii. Operația se va înregistra în conturile „Valori de încasat” și „Efecte de primit”. Contul „Valori de încasat” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Efecte de primit” se va **credita** cu scăderea de activ. Astfel, formula contabilă este:

$$\underline{511 \text{ „Valori de încasat”}} = \underline{413 \text{ „Efecte de primit”} - 1.180.000 \text{ lei}}$$

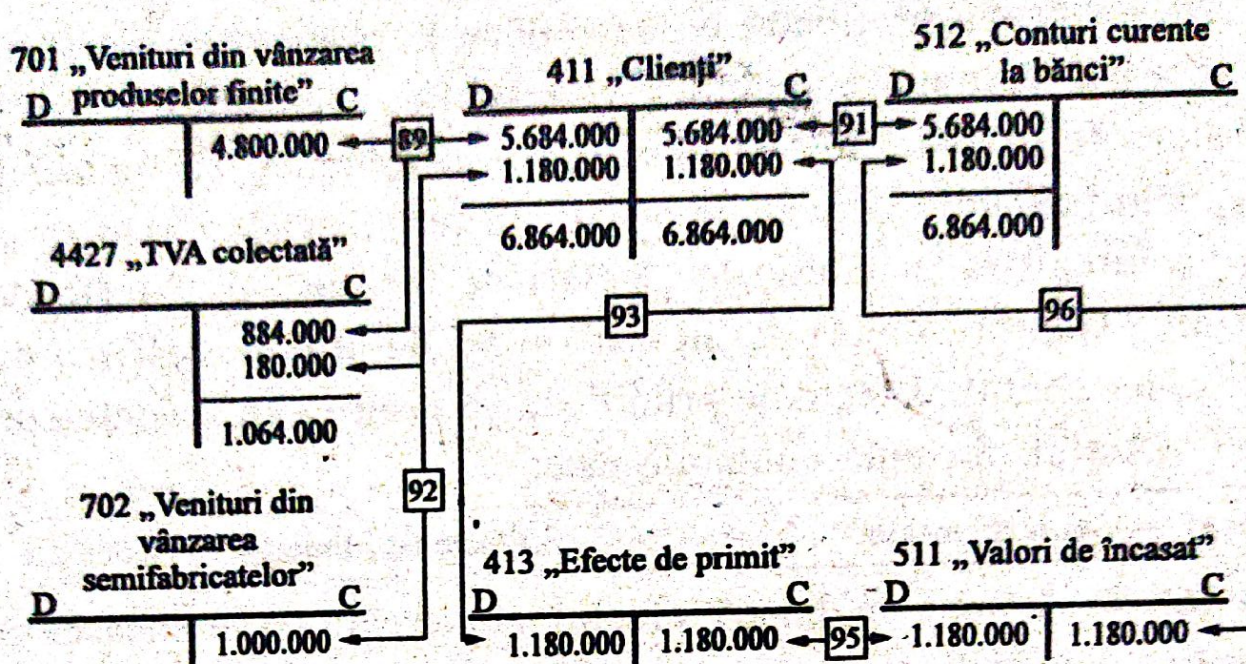
96. Se depune la bancă efectul comercial și se încasează contravaloarea lui.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și totodată, modificarea altui element de activ „Valori de încasat”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea sumelor de încasat. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Valori de încasat” se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\underline{512 \text{ „Conturi curente la bănci”}} = \underline{511 \text{ „Valori de încasat”} - 1.180.000 \text{ lei}}$$

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu clienții se prezintă, astfel;



Cu ocazia aprovizionării de materii prime și materiale la valoarea facturii furnizorilor s-a calculat taxa pe valoarea adăugată care s-a plătit furnizorilor odată cu valoarea mărfurilor. Aceasta se cuvine statului și nu furnizorilor, fapt pentru care ea urmează să fie scăzută din taxa pe valoarea adăugată calculată asupra facturii clienților și care se colectează de la aceștia odată cu încasarea bunurilor vândute. Astfel în cele două conturi de T.V.A. există următoarea situație:

D	4426 „TVA deductibilă”	C	D	4427 „TVA colectată”	C
84	270.000			884.000	89
86	90.000			180.000	92
	360.000			1.064.000	

La sfârșitul lunii pentru stabilirea diferențelor de T.V.A., „T.V.A. de plată”, sau „T.V.A. de încasat” se procedează la regularizarea taxei pe valoarea adăugată, astfel:

97. Se închide contul „T.V.A. deductibilă”

Această operație produce o scădere la elementul de activ „T.V.A. deductibilă” ceea ce semnifică diminuarea T.V.A. – deductibilă și concomitent, o scădere la elementul de pasiv „T.V.A. colectată” ceea ce semnifică micșorarea „T.V.A. – colectată” cu valoarea

T.V.A. – deductibilă. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. deductibilă”, iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv „T.V.A. colectată”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\underline{4427 \text{ „T.V.A. colectată”}} = \underline{4426 \text{ „T.V.A. deductibilă”} - 360.000 \text{ lei}}$$

După această operație contul 4426 „T.V.A. deductibilă” s-a închis, nu mai prezintă sold, iar contul „T.V.A. colectată” prezintă pe credit T.V.A. colectată și pe debit T.V.A. deductibilă. Diferența dintre totalul sumelor creditoare și totalul sumelor debitoare este T.V.A. de plată.

98. Se închide contul T.V.A. colectată.

Această operație produce ca efect scăderea elementului de pasiv „T.V.A. colectată” și creșterea elementului de pasiv „T.V.A. de plată”, ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat de a-i plăti taxa pe valoarea adăugată. Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: „T.V.A. colectată” și „T.V.A. de plată”. Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. colectată”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. de plată”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\underline{4427 \text{ „T.V.A. colectată”}} = \underline{4423 \text{ „T.V.A. de plată”} - 704.000 \text{ lei}}$$

99. Se plătește statului taxa pe valoare adăugată.

Această operație produce scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă și concomitent, scăderea elementului de pasiv „T.V.A. de plată”, ceea ce semnifică micșorarea obligației față de stat privind plata taxei pe valoarea adăugată. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci”, iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. de plată”.

Formula contabilă este următoarea:

$$4423 \text{ „T.V.A. de plată”} = 512 \text{ „Conturi curente la bănci”} - 704.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea operațiilor economice privind regularizarea taxei pe valoarea adăugată, în ordine sistematică, se prezintă astfel:

4426 „TVA deductibil”		4427 „TVA colectată”	
D	C	D	C
84 270.000	360.000	97 360.000	89 884.000
86 90.000		98 704.000	92 180.000
	360.000		1.064.000
	360.000		1.064.000

512 „Conturi curente la bănci”		4423 „TVA de plată”	
D	C	D	C
Există disponibil	704.000	99 704.000	704.000

100. Se înregistrează vânzarea la export a unor produse finite în valoare de 5.000 USD. Cursul oficial al dolarului este de 1.400 lei.

Conversie: $5.000 \text{ USD} \times 1.400 \text{ lei} = 7.000.000 \text{ lei}$.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operațiilor de vânzare înregistrate (oper. 87), cu deosebirea că pentru vânzările la export nu se calculează taxa pe valoarea adăugată.

Deci, formula contabilă este următoarea:

$$411 \text{ „Clienți”} = 701 \text{ „Venituri din vânzarea produselor finite”} - 7.000.000 \text{ lei (5.000 USD)}$$

101. Se descarcă gestiunea de produse finite vândute.

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 90.

Formula contabilă este următoarea:

$$701 \text{ „Venituri din vânzarea produselor finite”} = 345 \text{ „Produse finite”} - 7.000.000 \text{ lei}$$

102. Se înregistrează vânzarea la export a unor produse finite în valoare de 50.000 D.M. Cursul oficial al mărcii este de 800. lei.

Conversie: $50.000 \text{ D.M.} \times 800 \text{ lei} = 40.000.000 \text{ lei}$.

Formula contabilă este următoarea:

411 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea – produse finite”	40.000.000 lei (50.000 DM)
---------------	---	---	-------------------------------

103. Se descarcă gestiunea de produse finite vândute.

Formula contabilă este următoarea:

701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	=	345 „Produse finite”	40.000.000 lei
--	---	-------------------------	----------------

104. Se cumpără de la furnizori externi materii prime în valoare de 10.000 USD. Cursul oficial al dolarului este de 1.400 lei.

Conversie: $10.000 \text{ USD} \times 1.400 = 14.000.000 \text{ lei}$

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operațiilor de aprovizionare (oper. 82).

Formula contabilă este deci, următoarea:

300 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	14.000.000 lei (10.000 USD)
---------------------	---	-----------------	--------------------------------

105. Se înregistrează cumpărarea e materiale diverse de la furnizori externi în valoare de 80.000 D.M. Cursul oficial al mărcii este de 800 lei.

Conversie: $80.000 \text{ D.M.} \times 800 \text{ lei} = 64.000.000 \text{ lei}$

Formula contabilă este următoarea:

301 „Materiale consumabile	=	401 „Furnizori”	64.000.000 lei (80.000 D.M.)
-------------------------------	---	-----------------	---------------------------------

Până la sfârșitul anului nu au fost încasate creanțele și, nu au fost plătite datoriile.

Cursul oficial al celor două devize a fost în creștere, astfel:

1 USD de la 1.400 lei, la 1.500 lei;

1 D.M. de la 800 lei, la 900 lei.

106. Se recalculează creanța de la operația 100, la cursul oficial al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență favorabilă de 500.000 lei

Calcul:

$$5.000 \text{ USD} \times 1.500 \text{ lei} = 7.500.000 \text{ lei}$$

$$5.000 \text{ USD} \times 1.400 \text{ lei} = 7.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} \quad + 500.000 \text{ lei} : 1.500 \text{ lei/USD} = 333,3 \text{ USD}$$

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Clienți” în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea drepturilor de creanță asupra clienților externi de a încasa în plus diferența de conversie și totodată, modificarea elementului de pasiv „Diferențe de conversie pasiv” în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea diferențelor de curs valutar favorabile. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți” și „Diferențe de conversie pasiv”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți” se va **debita** cu diferența favorabilă, iar contul „Diferențe de conversie pasiv”, se va **credita** cu diferență favorabilă.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	=	477	„Diferențe de conversie pasiv”	– 500.000 lei (333,3 USD)
-----	-----------	---	-----	--------------------------------	------------------------------

107. Se recalculează creanța de la operația 102 la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență favorabilă de 5.000.000 lei.

Calcul:

$$50.000 \text{ D.M.} \times 900 \text{ lei} = 45.000.000 \text{ lei}$$

$$50.000 \text{ D.M.} \times 800 \text{ lei} = 40.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} \quad + 5.000.000 \text{ lei} : 900 \text{ lei/DM} = 5.555,5 \text{ D.M.}$$

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației precedente.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	=	477	„Diferențe de conversie pasiv”	– 5.000.000 lei (5.555,5 D.M.)
-----	-----------	---	-----	--------------------------------	-----------------------------------

108. Se recalculează datoria de la operația 104 la cursul ac-

tual al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență nefavorabilă de 1.000.000 lei.

Calcul:

$$10.000 \text{ USD} \times 1.500 \text{ lei} = 15.000.000 \text{ lei}$$

$$10.000 \text{ USD} \times 1.400 \text{ lei} = 14.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferența} = + 1.000.000 \text{ lei} : 1.500 \text{ lei} = 666.6 \text{ USD}$$

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Furnizori” ceea ce semnifică creșterea obligației de a plăti furnizorilor o diferență de 1.000.000 lei, și totodată, o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Diferențe de conversie activ” ceea ce semnifică creșterea diferențelor nefavorabile din conversia devizelor. Conturile în care se înregistrează operația economică, sunt: „Diferențe de conversie activ” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Diferențe de conversie activ” se debitează cu creșterea de activ, iar contul „Furnizori” se creditează cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

476	„Diferențe de conversie activ”	=	401	„Furnizori” - 1.000.000 lei (666.6 USD)
-----	-----------------------------------	---	-----	--

109. Se recalculează datoria de la operația 105, la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează diferența nefavorabilă de 8.000.000 lei.

Calcul:

$$80.000 \text{ D.M.} \times 900 \text{ lei} = 72.000.000 \text{ lei}$$

$$80.000 \text{ D.M.} \times 800 \text{ lei} = 64.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferența} + 8.000.000 \text{ lei} : 900 \text{ lei} = 8.888,8 \text{ D.M.}$$

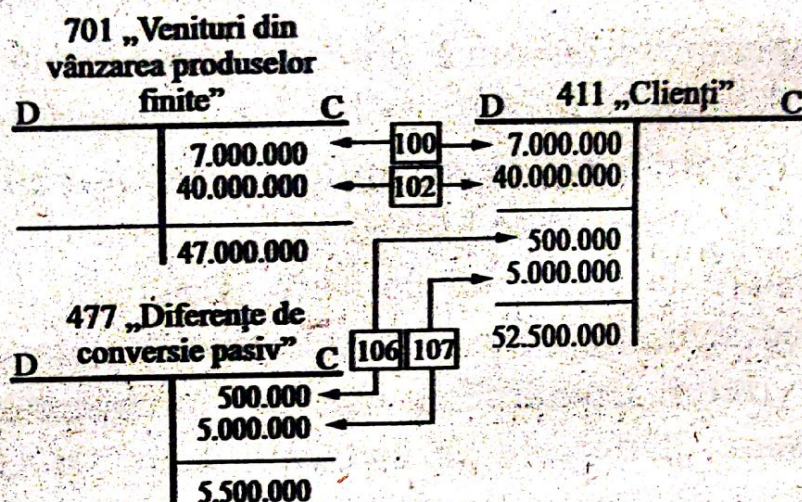
Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației precedente.

Formula contabilă este următoarea:

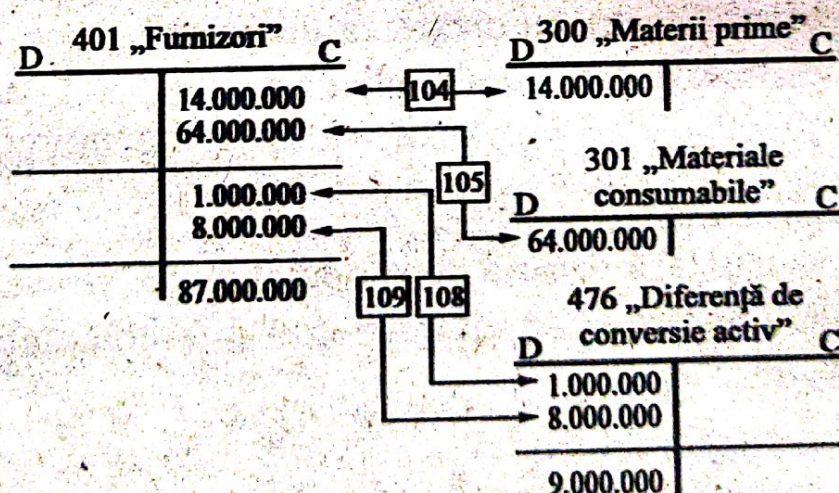
476	„Diferențe de conversie activ”	=	401	„Furnizori”	- 8.000.000 lei (8.888,8 D.M.)
-----	-----------------------------------	---	-----	-------------	-----------------------------------

În ordine sistematică înregistrarea operațiilor economice privind diferențele de conversie activ și pasiv se prezintă astfel:

A. Creșteri de creanțe = Diferențe de conversie pasiv



B. Creșteri de obligații = Diferențe de conversie activ



6.5. CONTURILE DE TREZORERIE

Trezoreria este ansamblul operațiilor financiare făcute de unitatea patrimonială în scopul obținerii mijloacelor bănești necesare desfășurării în bune condiții a activității economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind, în mare: conturi de disponibilități bănești, conturi de plasament de trezorerie și alte conturi.

6.5.1. Conturile de disponibilități bănești

Disponibilități bănești se păstrează în caseria proprie și în conturi curente și de disponibil la bănci. Atât disponibilitățile în numerar din caserie, cât și cele păstrate în conturi la bănci, pot fi: în lei și în devize (monede străine).

6.5.1.1. Conturile de disponibilități bănești la bănci

Principalele conturi de disponibilități bănești în conturi la bănci sunt: 511 „Valori de încasat”, 512 „Conturi curente la bănci”, 518 „Dobânzi”, 519 „Credite bancare pe termen scurt”.

Contul **511 „Valori de încasat”** este utilizat pentru evidențierea valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate de întreprindere. Are funcție contabilă de cont activ. În **debitul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale primite de la clienți. În **creditul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor încasate, precum și valoarea sconturilor acordate. Prezintă sold **debitor** care reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale existente în stoc și neîncasate (neajunse la scadență).

Contul **512 „Conturi curente la bănci”** este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în lei și devize aflate în conturi la bănci, a carnetelor de ~~cecuri~~ cecuri cu limită de sumă, precum și a sumelor în curs de decontare. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele depuse din casieria întreprinderii, precum și sumele încasate la diverse persoane juridice (întreprinderii și instituții). În **creditul** acestui cont se reflectă sumele ridicate din contul de disponibil de către casieria unității, precum și sumele virate în contul diverselor persoane juridice pentru plata obligațiilor create. Prezintă sold

debitor care reflectă disponibilitățile existente în conturi la bănci, sau **sold creditor** care reflectă creditul acordat de bănci.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 512 „**Conturi curente la bănci**” funcționează următoarele subconturi: 5121 „Disponibil la bancă în lei”, 5124 „Disponibil la bancă în devize”, 5125 „Sume în curs de decontare”, 5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă”.

Contul 518 „**Dobânzi**” este utilizat pentru evidențierea dobânzilor de plătit, precum și a dobânzilor de încasat aferente creditelor primite de la bănci, respectiv, disponibilităților aflate în conturile curente. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă dobânzile de primit aferente disponibilităților aflate în conturile curente, precum și dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite. **Creditul** acestui cont reflectă dobânzile de plătit aferente creditelor primite de la bănci în conturile curente, precum și pe cele încasate, aferente disponibilităților din conturile curente. **Soldul** poate fi debitor și reflectă dobânzile de primit, sau **creditor** și reflectă dobânzile de plătit.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 518 „**Dobânzi**” se deschid două subconturi: 5186 „**Dobânzi de plătit**” și 5187 „**Dobânzi de primit**”.

Contul 519 „**Credite bancare pe termen scurt**” este utilizat pentru evidențierea creditelor acordate de bănci pe termen scurt (de sub un an). Are funcție contabilă de cont pasiv. În **creditul** acestui cont se reflectă creditele acordate de bănci pentru nevoi temporare. În **debitul** acestui cont se reflectă creditele pe termen scurt restituite băncilor finanțatoare. **Soldul** este creditor și reflectă credite pe termen scurt nerambursabile, înca.

6.5.1.2. Conturile de disponibilități în caserie

Disponibilitățile bănești din întreprindere se găsesc sub forma numeralului existent în caserie și sub forma altor valori. În acest scop sunt utilizate conturile sintetice: 531 „**Casa**” și 532 „**Alte valori**”.

Contul 531 „Casa” este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în numerar, în lei și în devizie, ca urmare a operațiilor de încasări și plăți. Are funcție contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă ridicările de numerar de la bancă, precum și încasările directe în numerar. **Creditul** acestui cont reflectă depunerile de numerar în cont la bancă, precum și plățile în numerar efectuate direct din caserie. **Soldul** este debitor și reflectă numeralul existent în caseria întreprinderii.

Contul 532 „Alte valori” este utilizat pentru evidențierea acelor valori existente în întreprindere sub forma timbrelor fiscale și poștale, biletelor de călătorie, bilete de tratament și odihnă etc., precum și a mișcării acestora, ca urmare a procurării și folosirii lor. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea elementelor menționate achiziționate. **Creditul** reflectă valoarea aceluiași elemente folosite (consumate). **Soldul** este debitor și reflectă alte valori existente în întreprindere.

6.5.2. Conturile de acreditive și avansuri de trezorerie

Principale conturi sintetice din această grupă sunt: 541 „Acreditive” și 542 „Avansuri de trezorerie”.

Contul 541 „Acreditive” este utilizat pentru evidențierea sumelor în lei sau în devize separate din contul de disponibil al întreprinderii la bănci pe numele unei terțe persoane, în vederea efectuării unor plăți. Are funcție contabilă de cont activ. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele la bancă depuse la dispoziția terților. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele plătite efectiv terților, sau restituite unității patrimoniale ca urmare a încetării valabilității plății (folosirii acreditivului). **Soldul** acestui cont reflectă acreditive deschise la bănci, existente.

Contul 542 „Avansuri de trezorerie” este utilizat pentru evidențierea sumelor încredințate unor persoane împuternicite de unitatea patrimonială, în vederea efectuării unei plăți în favoarea acesteia. Este cont cu funcție contabilă de activ în **debitul** acestui cont se reflectă sumele acordate în numerar unei persoane fizice.

În **creditul** acestui cont se reflectă plățile efectuate din avansuri de trezorerie, plata diverselor bunuri achiziționate, cheltuieli de deplasări, detașări, transferări, plățile pentru alte lucruri executate sau servicii prestate. Prezintă sold debitor care reflectă avansuri de trezorerie acordate și nejustificate.

Exemple de utilizare a unor conturi menționate.

110. Pentru soldul debitor al contului 512 „Conturi curente la bănci”, în semestrul I al anului s-au calculat dobânzi în sumă de 150.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ „Dobânzi de primit” în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea sumelor cuvenite întreprinderii, și totodată, modificarea elementului de pasiv „Venituri din dobânzi”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea veniturilor financiare obținute de întreprindere din dobânzi. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Dobânzi de primit” și „Venituri din dobânzi”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Dobânzi de primit” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Venituri din dobânzi” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

5187	„Dobânzi de primit”	=	766	„Venituri din dobânzi”	– 150.000 lei
------	---------------------	---	-----	------------------------	---------------

111. Se încasează dobânzile cuvenite.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), ceea ce semnifică creșterea disponibilităților în contul întreprinderii de la bancă și totodată, micșorarea elementului de activ „Dobânzi de primit” ceea ce semnifică scăderea dreptului întreprinderii privind dobânzile. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci”, fiind cont de activ, se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Dobânzi de primit” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} 512 & \text{„Conturi curente la bănci”} & = 5187 \text{ „Dobânzi de primit”} - 150.000 \text{ lei} \end{array}$$

112. Pentru soldul creditor al contului „Conturi curente la bănci”, în semestrul II al anului, s-au calculat dobânzile în sumă de 80.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanț: „Cheltuielile privind dobânzile”, din activul bilanțului, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor și „Dobânzi de plătit”, din pasivul bilanțului, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea obligației de plată a dobânzilor. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” și „Dobânzi de plătit”.

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul de activ „Cheltuieli privind dobânzile” se va debita, iar contul de pasiv „Dobânzi de plătit” se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} 666 & \text{„Cheltuieli privind dobânzile”} & = 5186 \text{ „Dobânzi de plătit”} - 80.000 \text{ lei} \end{array}$$

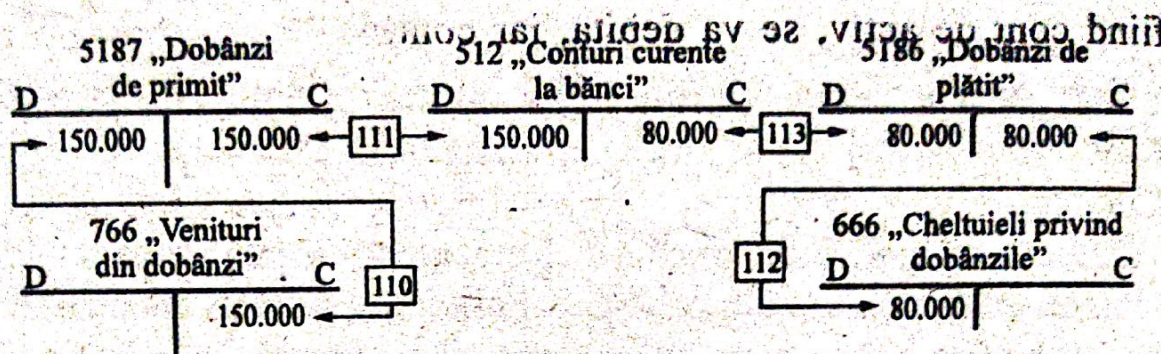
113. Se plătesc dobânzile.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor) ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii și concomitent, o scădere la elementul de pasiv „Dobânzi de plătit”, ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată privind dobânzile. Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” se va credita, iar contul „Dobânzi de plătit” se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} 5186 & \text{„Dobânzi de plătit”} & = 512 \text{ „Conturi curente la bănci”} - 80.000 \text{ lei} \end{array}$$

În ordine sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind dobânzile la contul curent, se prezintă astfel:



114. Se plătește un furnizor în sumă de 500.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă.

Această operație economică produce ca efect modificarea elementului de pasiv „Furnizori”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea obligației față de furnizori și concomitent, modificarea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică, majorarea obligației față de bancă de a restitui creditul primit. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” se va credita cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401	„Furnizori”	=	519	„Credite bancare – 500.000 lei pe termen scurt”
-----	-------------	---	-----	--

115. Se înregistrează dobânda la creditul pe termen scurt primit în sumă de 100.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ „Cheltuieli privind dobânzile”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor la credite și, modificarea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea obligațiilor față de bancă privind dobânda la creditul acordat. Conturile în care se va înregistra

operația economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Cheltuieli privind dobânzile” fiind cont de activ, se va debita, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind cont de pasiv se va credita. Astfel, formula contabilă este următoarea:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	519 „Credite bancare – 100.000 lei pe termen scurt”
------------------------------------	---	---

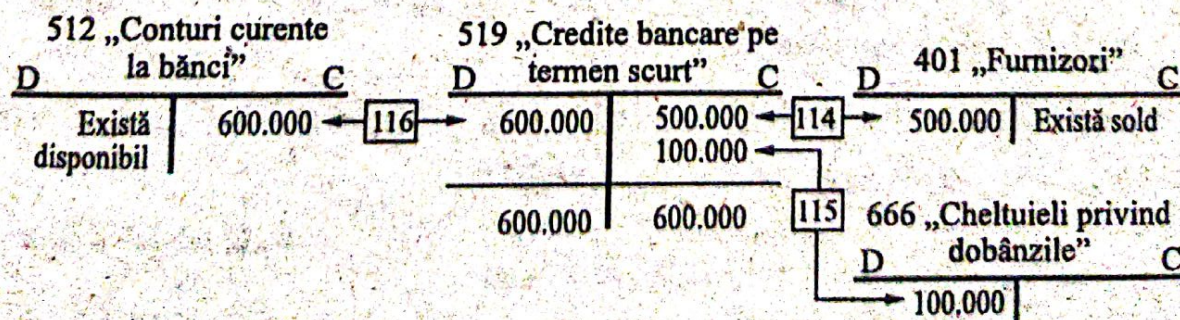
116. La scadență se restituie creditul bancar pe termen scurt și se plătește dobânda cuvenită.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și concomitent, scăderea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, ceea ce semnifică micșorarea obligației față de bancă privind creditul primit, inclusiv dobânda cuvenită. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Conturi curente la bănci” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu diminuarea de activ, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” se va debita cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

519 „Credite bancare pe termen scurt”	=	512 „Conturi curente la bănci”
---------------------------------------	---	--------------------------------

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor privind creditele bancare pe termen scurt se prezintă, astfel:



117. Se cumpără timbre poștale și fiscale în valoare de 24.000 lei, plătite în numerar:

Această operație economică va produce scăderea elementului de activ „Casa”, ceea ce semnifică diminuarea numeralului existent în caseria întreprinderii și totodată, creșterea elementului de activ „Alte valori”, ceea ce semnifică majorarea altor valori sub forma timbrelor poștale și fiscale din întreprindere. Operația se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Contul „Casa” fiind cont de activ și înregistrând o scădere se va credita, iar contul „Alte valori” fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va debita.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 532 & \text{„Alte valori”} & = \quad 531 \quad \text{„Casa”} \quad - 24.000 \text{ lei} \end{array}$$

118. Se utilizează timbre poștale și fiscale în valoare de 20.000 lei.

Această operație economică va produce modificări la următoarele elemente din bilanț: „Alte valori” și „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”. La elementul „Alte valori” se va produce o scădere prin utilizarea lor în efectuarea corespondenței întreprinderii iar la elementul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” se va produce o creștere prin includerea în cheltuieli a contravalorii timbrelor utilizate. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” și „Alte valori”. Contul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Alte valori” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 626 & \text{„Cheltuieli poștale și} & = \quad 532 \quad \text{„Alte valori”} \quad - 20.000 \text{ lei} \\ & \text{taxe de telecomunicații”} & \end{array}$$

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice privind alte valori se prezintă, astfel:

531 „Casa”		532 „Alte valori”		626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	
D	C	D	C	D	C
Există numerar	24.000	24.000	24.000	20.000	
	117		118		
		4.000 Sd D			

119. În vederea aprovizionării cu un anumit material, se deschide un acreditiv pe numele furnizorului, în sumă de 300.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acreditiv” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea acreditivelor deschise în numele unei terțe persoane și concomitent, modificarea unui alt element tot de activ. „Conturi curente la bănci” (sold debitor) în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acreditiv” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Acreditiv” se va debita cu creștere de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

541	„Acreditiv”	=	512	„Conturi curente – 300.000 lei la bănci”
-----	-------------	---	-----	---

120. Se primesc materiale de la furnizori în sumă de 275.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător celorlalte operații privind aprovizionarea cu materii prime și materiale.

Formula contabilă este următoarea:

301	„Materiale consumabile”	=	401	„Furnizori” – 275.000 lei
-----	-------------------------	---	-----	---------------------------

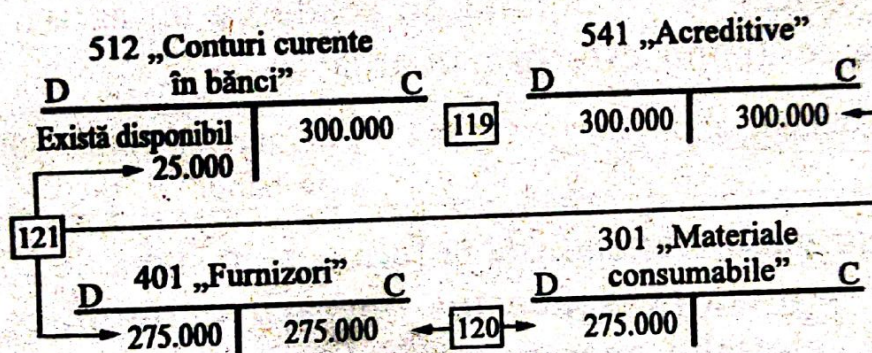
121. Se plătește din acreditivul deschis, contravaloarea materialelor primite de la furnizor. Totodată, se închide acreditivul. Această operație economică produce modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Furnizori”, element de pasiv, în sensul micșorării, ceea ce semnifică scăderea obligației față de furnizor; „Acreditiv”, element de activ, în sensul micșorării, ceea ce semnifică scăderea acreditivului deschis în numele furnizorului; „Conturi curente la bănci”, element de activ, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă, cu diferența dintre acreditivul deschis și cel utilizat. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire cu elemente de bilanț modificate. Potrivit

regulilor de funcționare a conturilor, contul „Acreditive” se va credita cu micșorarea de activ, contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va debita cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	541	„Acreditive”	– 300.000 lei
401	„Furnizori”				– 275.000 lei
512	„Conturi curente la bănci”				– 25.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind utilizarea acreditivelor se prezintă astfel:



6.5.3. Conturile privind titlurile de plasament

Titlurile de plasament reprezintă documente de valoare cumpărate în scopuri comerciale, deci pentru a fi vândute într-un timp relativ scurt, altor unități sau persoane, în vederea obținerii unui câștig imediat, din diferența de prețuri, între prețul de vânzare și cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acțiunile, obligațiunile, efectele comerciale (trате, bilete de ordin etc.) cumpărate. Acestea pot fi cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare, în mod curent, când se utilizează termenul de cumpărare, sau pot fi cumpărate titluri emise și vândute de întreprindere, când se utilizează termenul de răscumpărare. Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.

O unitate patrimonială care cumpără sau răscumpără titluri de plasament în scopul revânzării sau anulării, utilizează următoarele

conturi sintetice: 502 „Acțiuni proprii”, 503 „Acțiuni”, 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament”.

Contul 502 „Acțiuni proprii” este utilizat pentru evidențierea acțiunilor proprii răscumpărate de unitatea patrimonială de la acționari sau asociați. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul acțiunilor proprii răscumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea acțiunilor proprii revândute sau anulate. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă acțiunile proprii răscumpărate, existente.

Contul 503 „Acțiuni” este utilizat pentru evidențierea acțiunilor cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare în scop de revânzare. Are funcție contabilă de cont de activ. Pe **debitul** acestui cont se reflectă costul acțiunilor cumpărate. Pe **creditul** acestui cont se reflectă valoarea acțiunilor revândute. Prezintă **sold debitor** care reflectă valoarea acțiunilor cumpărate, existente.

Contul 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate” este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor emise de întreprindere în vederea obținerii de împrumuturi publice și răscumpărate de la obligatori (creditori). Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligațiunilor emise și răscumpărate, precum și sumele încasate din diferențele favorabile între prețul de rambursare și valoarea de răscumpărare a titlurilor imediat negociabile. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate, precum și diferențele nefavorabile dintre prețul de răscumpărare și prețul de rambursare a împrumutului din emisiunea de obligațiuni. **Soldul** este debitor și reflectă obligațiunile emise și răscumpărate existente (neanulate).

Contul 506 „Obligațiuni” este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei în scopul conservării acesteia, a obținerii unui venit sub formă de dobândă, sau pentru realizarea unui venit cu ocazia revânzării obligațiunilor. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligațiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor rambursate sau revândute. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea obligațiunilor existente, nerevândute.

Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament” este utilizat pentru evidențierea datoriei de plată pentru titlurile de plasament cumpărate. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea datorată, de vărsat pentru titlurile de plasament dobândite. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea vărsată, datorată pentru titlurile de plasament. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă valoarea de plată pentru titlurile de plasament cumpărate.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

122. Se răscumpără un număr de 100 acțiuni la valoarea nominală de 5.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acțiuni proprii”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea valorii acțiunilor proprii răscumpărate, și totodată, modificarea elementului de activ „Casa”, în sensul diminuării, ceea ce semnifică scăderea numeralului din caseria unității. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni proprii” și „Casa”. Contul „Acțiuni proprii” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Casa” se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 502 & \text{„Acțiuni proprii”} & = \quad 531 \quad \text{„Casa”} \quad - 500.000 \text{ lei} \end{array}$$

123. Se anulează cele 100 de acțiuni răscumpărate.

Această operație economică va produce o mișcare a elementului de activ „Acțiuni proprii” ceea ce semnifică diminuarea valorii acțiunilor proprii, și totodată, o micșorare a elementului de pasiv „Capital social”, ceea ce semnifică diminuarea capitalului unității. Contul „Acțiuni proprii” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Capital social” se **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 101 & \text{„Capital social”} & = \quad 502 \quad \text{„Acțiuni proprii”} \quad - 500.000 \text{ lei} \end{array}$$

124. Se cumpără de piața hârtiilor de valoare un număr de 300 de acțiuni la prețul de 5.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului

de activ „Acțiuni” în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea valorii acțiunilor cumpărate și totodată, modificarea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament” în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea obligației de plată privind titlurile cumpărate. Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elemente de bilanț modificate. Contul „Acțiuni”, fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 503 & \text{„Acțiuni”} & = \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{lcl} \hline 509 & \text{„Vărsăminte de efectuat - 1.500.000 lei} \\ & \text{pentru titluri de plasament”} & \\ \hline \end{array}$$

125. Se plătesc acțiunile cumpărate.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț. Scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în cont la bancă și totodată, scăderea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, ceea ce semnifică micșorarea obligațiilor de plată privind titlurile de plasament. Conturile în care se va înregistra această operație economică sunt: „Conturi curente la bănci” și „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”. Contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament” se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 509 & \text{„Vărsăminte de efectuat} & = \\ & \text{pentru titluri de plasament”} & \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{lcl} \hline 512 & \text{„Conturi curente - 1.500.000 lei} \\ & \text{la bănci} & \\ \hline \end{array}$$

126. Se revinde un lot de 200 acțiuni din cele cumpărate, la prețul de 5.500 lei pe acțiune.

Calcul:

$$200 \text{ acțiuni} \times 5.500 \text{ lei} = 1.100.000 \text{ lei}$$

$$200 \text{ acțiuni} \times 5.000 \text{ lei} = 1.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{DIFERENȚA} = + 100.000 \text{ lei}$$

Această operație economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: în activul bilanțului, elementul „Acțiuni”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea valorii acțiunilor din întreprindere; în pasivul bilanțului la elementul „Venituri din titluri de plasament cedate”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea veniturilor financiare obținute de întreprindere din vânzarea titlurilor, și în activul bilanțului la elementul „Conturi curente la bănci”, în sensul majorării ceea ce semnifică creșterea disponibilităților bănești în contul întreprinderii de la bancă. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni”, „Venituri din titluri de plasament cedate” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Acțiuni”: se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Venituri din titluri de plasament cedate” se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512	„Conturi curente la bănci”	=	%	– 1.100.000 lei
			503	„Acțiuni” – 1.000.000 lei
			764	„Venituri din titluri de plasament cedate” – 100.000 lei

127. Se revinde restul de 100 de acțiuni. Prețul zilei la bursă este de 4.800 lei/acțiune

Calcul:

$$100 \text{ acțiuni} \times 5.000 \text{ lei} = 500.000 \text{ lei}$$

$$100 \text{ acțiuni} \times 4.800 \text{ lei} = 480.000 \text{ lei}$$

$$\text{DIFERENȚA} = - 20.000 \text{ lei}$$

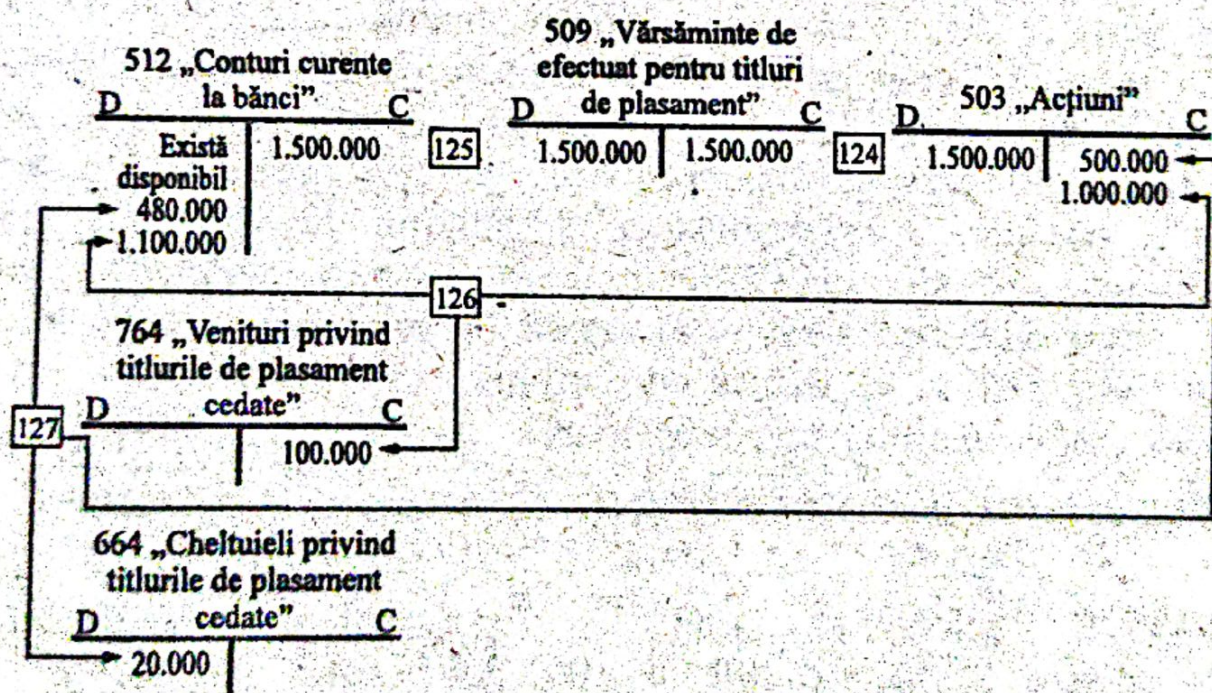
Această operație economică va produce următoarele modificări în bilanț: scăderea elementului de activ „Acțiuni”, ceea ce semnifică micșorarea valorii acțiunilor din unitate; creșterea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică creșterea disponibilităților în contul curent al întreprinderii, creșterea elementului de activ „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”,

ceea ce semnifică, majorarea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere pentru acoperirea diferenței nefavorabile obținută la vânzarea titlurilor. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni”, „Conturi curente la bănci” și „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”. Contul „Acțiuni” se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	503	„Acțiuni”	– 500.000 lei
512 „Conturi curente la bănci”				– 480.000 lei
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”				– 20.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor cu achiziționarea de acțiuni în scop de revânzare se prezintă, astfel:



128. Se răscumpără cele 1.000 de obligațiuni emise și vândute, cu valoarea nominală de 1.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Obligațiuni emise și răscumpărate”, element de activ, în sensul creșterii; ceea ce semnifică creșterea valorii obligațiunilor din unitate și totodată, „Conturi curente la bănci”

element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului din contul curent al întreprinderii de la bancă. Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Obligațiuni emise și răscumpărate” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 505 & \text{„Obligațiuni emise} & = \\ & \text{și răscumpărate”} & \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{lcl} 512 & \text{„Conturi curente – 1.000.000 lei} & \\ & \text{la bănci”} & \\ \hline \end{array}$$

129. Se anulează obligațiunile răscumpărate.

Această operație economică va avea ca efect modificarea următoarelor elemente de bilanț: scăderea elementului de activ „Obligațiuni emise și răscumpărate”, ceea ce semnifică micșorarea obligațiunilor răscumpărate existente în patrimoniul întreprinderii și totodată, scăderea elementului de pasiv „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” ceea ce semnifică micșorarea obligațiilor față de terță persoană privind împrumutul pe bază de obligațiuni acordat. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Obligațiuni emise și răscumpărate” și „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”. Contul „Obligațiuni emise și răscumpărate” se va **credita** cu diminuarea de activ, iar contul „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” se va **debita** cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{lcl} \hline 161 & \text{„Împrumuturi din emisiunea} & = \\ & \text{de obligațiuni”} & \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{lcl} 505 & \text{„Obligațiuni – 1.000.000 lei} & \\ & \text{emise și răscumpărate”} & \\ \hline \end{array}$$

130. Se cumpără de pe piața hârtiilor de valoare un pachet de 400 de obligațiuni la prețul de 1.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ „Obligațiuni”, ceea ce semnifică majorarea valorii obligațiunilor în contul întreprinderii și totodată, creșterea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, ceea ce semnifică majorarea obligației față de terți de a plăti contravaloarea titlurilor cumpărate. Cele două conturi în care se

va înregistra operația economică sunt: „Obligațiuni” și „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”. Contul „Obligațiuni” fiind cont de activ se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, fiind cont de pasiv, se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{l} \text{506 „Obligațiuni”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{l} \text{509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”} \\ \hline \end{array} - 400.000 \text{ lei}$$

131. Se plătește obligația privind titlurile de plasament.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației nr. 118.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{l} \text{509 „Vărsăminte de efectuat”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{l} \text{512 „Conturi curente la bănci”} \\ \hline \end{array} - 400.000 \text{ lei}$$

132. Se revinde un lot de 250 obligațiuni din cele cumpărate. Pretul zilei la bursă este de 1.200 lei/obligațiune.

Calcul:

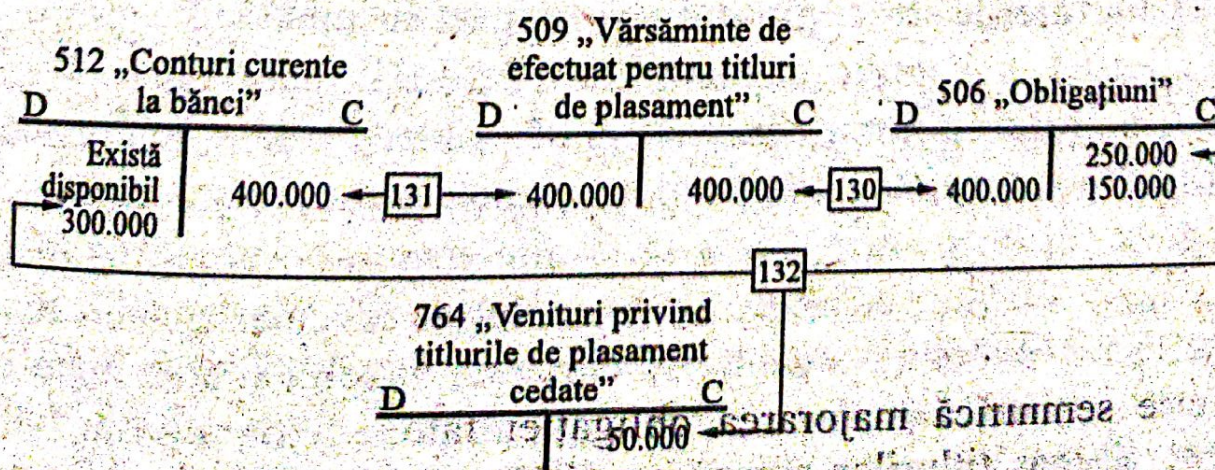
$$250 \text{ obligațiuni} \times 1.200 \text{ lei} = 300.000 \text{ lei}$$

$$250 \text{ obligațiuni} \times 1.000 \text{ lei} = 250.000 \text{ lei}$$

$$\text{DIFERENȚA} = + 50.000 \text{ lei}$$

Analiza contabilă a acestei operații economice se efectuează asemănător operației nr. 120.

Înregistrarea în ordine sistematică, a operațiilor economice în legătură cu obligațiunile se prezintă astfel:



6.6. CONTURILE DE CHELTUIELI

6.6.1. Conținutul și structura cheltuielilor

Procesul de producție și desfacere a bunurilor economice necesită utilizarea factorilor de producție, respectiv, consumarea acestora în vederea obținerii de produse noi. Valoarea consumurilor de factori (muncă materializată și muncă vie) în procesul creării de produse noi, executarea de lucrări, prestarea de servicii, în contabilitate poartă denumirea de **cheltuieli**.

Totalitatea cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială, în vederea obținerii de produse noi, executarea de lucrări și prestarea de servicii, poartă denumirea de **costul producției, lucrărilor și serviciilor**.

Cheltuielile întreprinderii reprezintă sumele și valorile plătite, sau de plătit, pentru consumurile de bunuri materiale, lucrările executate, serviciile prestate de terți; cheltuielile cu personalul; plata unor obligații legale sau contractuale; amortizările și provizioanele constituite; valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute și alte cheltuieli (cheltuieli excepționale). Contabilitatea cheltuielilor se ține pe **feluri de cheltuieli** după natura lor și se grupează după destinația pe care o au în întreprinderi în: cheltuieli de exploatare; cheltuieli financiare, cheltuieli excepționale, cheltuieli cu amortizările și provizioanele, cheltuieli cu impozitul pe profit și cheltuieli care scad profitul impozabil.

I. Cheltuielile de exploatare se împart în mai multe grupe, care cuprind mai multe elemente de cheltuieli, cum sunt:

a) **Cheltuieli pentru consumuri** de: materii prime, materiale auxiliare, combustibilul, ambalajele, piesele de schimb, semințele și materialul de plantat, furajele și alte materiale consumabile, precum și: costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul materialelor nestocabile, al energiei, gazului și apei trecute direct pe cheltuieli; costul de achiziție al animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute;

b) Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți cum sunt: întrețineri reparații, redevențe, locații de gestiune și chirii; studii și cercetări, inclusiv plățile pentru contractele de cercetare; cheltuieli cu alte servicii prestate de terți; colaboratori externi, comisioane, onorarii; cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări; cheltuieli de poștă și taxe de telecomunicații; servicii bancare; alte cheltuieli;

c) Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele suportate de întreprindere: impozitul suplimentar pe salarii, impozitul pe clădiri, pe terenuri, taxele asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare și a fondului special de asigurări sociale pentru țărânie;

d) Cheltuieli de personal: salariile și alte drepturi de personal; asigurările și protecția socială; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și pentru ajutorul de șomaj; cheltuielile cu pregătirea și perfecționarea profesională; alte cheltuieli cu personalul suportate de întreprindere;

e) Alte cheltuieli de exploatare: pierderi din creanțe; alte cheltuieli.

II. Cheltuielile financiare cuprind ca elemente: pierderi de creanțe legate de participanți; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferențele nefavorabile de curs valutar, din operațiuni curente cu disponibilitățile în devize; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul în curs; sconturile acordate clienților, alte cheltuieli financiare;

III. Cheltuieli excepționale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și se referă la: operațiuni de gestiune (despăgubiri, amenzi, penalități, lipsuri de inventar, donații, subvenții acordate pentru sprijin activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși); **operațiuni de capital** (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate).

IV. Cheltuieli cu amortizările și provizioanele sunt grupate pe naturi de cheltuieli, și cuprind: amortizările imobilizărilor corporale, amortizările imobilizărilor necorporale; provizioanele

pentru riscuri și cheltuieli; provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor; provizioanele pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție; provizioanele pentru deprecierea creanțelor; provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament; provizioanele reglementate.

V. Cheltuieli cu impozitul pe profit reprezintă impozitul calculat asupra profitului impozabil și inclus în cheltuieli.

VI. Cheltuielile care se scad din profitul impozabil cuprind: sumele plătite pentru contractele de cercetare care nu se includ în costuri; comisioanele care se plătesc agenților economiei cu activități de comerț exterior; taxa asupra folosirii terenurilor; taxa asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare și a fondului special de asigurări sociale pentru țărănime; cheltuieli cu pregătirea și perfecționarea profesională; prelevările și donațiilor făcute cu scopuri umanitare și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive.

În cadrul categoriilor de cheltuieli după natura lor, conturile de cheltuieli se pot dezvolta în analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări, sau de nevoile proprii ale întreprinderii.

6.6.2. Conturile de cheltuieli

Evidenția cheltuielilor întreprinderii se ține cu ajutorul unui sistem de conturi, care cuprind mai multe grupe de conturi sintetice, astfel:

Grupa 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale și mărfuri” care cuprinde conturile: 600 „Cheltuieli cu materii prime” 601 „Cheltuieli cu materiale consumabile” 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar” 605 „Cheltuieli privind energia și apa” 607 „Cheltuieli privind mărfuri” și altele.

Pentru evidențierea cheltuielilor cu materiale consumabile pe feluri, contul sintetic de gradul I se desfășoară pe următoarele subconturi: 6011 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”, 6012

„Cheltuieli privind combustibilul”, 6013 „Cheltuieli privind ambalajele”, 6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb” și altele.

Grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți” cuprinde următoarele conturi sintetice: 611 „Cheltuieli cu întreținerile și reparațiile”, 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”, 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”.

Grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, cuprinde următoarele conturi sintetice: 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”, 622 „Cheltuieli cu comisioanele și onorariile”, 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”, 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

Grupa 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate” cuprinde următoarele conturi sintetice: 631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii” și 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

Grupa 64 „Cheltuieli cu personalul” cuprinde următoarele conturi: 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”.

Grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare” care cuprinde două conturi: 654 „Pierderi din creanțe”, 658 „Alte cheltuieli de exploatare”.

Grupa 66 „Cheltuieli financiare”, care cuprinde următoarele conturi sintetice: 663 „Pierderi din creanțe legate de participanți”, 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”, 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, 668 „Alte cheltuieli financiare”.

Grupa 67 „Cheltuieli excepționale”, cuprinde două conturi sintetice de gradul I: 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune”, 672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital”.

Grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, 686 „Cheltuielile financiare privind amortizările și provizioanele”, 687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”.

Grupa 69 „Cheltuielile cu impozitul pe profit” cuprinde contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de conturi de activ. Se debitează cu cheltuielile menționate în denumirea lor, în momentul efectuării. Se creditează la sfârșitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare.

6.7. CONTURILE DE VENITURI

6.7.1. Conținutul și structura veniturilor

Veniturile reprezintă sume de bani sau bunurile materiale care revin unei persoane fizice sau juridice în procesul repartiției și care sunt generate de desfășurarea unei activități, din exploatarea unui teren, din plasarea unui capital.

Din punct de vedere al gradului de realizare, veniturile sunt de două feluri: venituri potențiale și venituri certe.

Venituri potențiale sunt acele venituri care au în sine toate condițiile de a fi realizate, care există ca posibilități, ca de exemplu: veniturile din producția stocată, adică expresia valorică a producției fizice obținute.

Veniturile certe sunt fondurile sigure, generate de livrarea semifabricatelor, produselor finite, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și cele rezultate din vânzarea unor titluri de participare sau de trezorerie.

Principalele elemente care formează veniturile întreprinderii sunt sumele sau valorile încasate, sau de încasat din:

- livrările de bunuri, executate de lucrări, prestarea de servicii și din avantajele pe care întreprinderea consimte să le primească;

– executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților;

– venituri excepționale.

În cadrul veniturilor pentru determinarea rezultatelor exercițiului se mai cuprind veniturile din: producția stocată, producția imobilizată; diminuarea sau anularea provizioanelor; prețul de vânzare al activelor cedate.

Prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri executări de lucrări și prestări de servicii, precum și a altor venituri din exploatare, mai puțin rabaturile, reducerile și remizele acordate clienților, se determină **cifra de afaceri**.

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri după natura lor și se grupează astfel: venituri din exploatare; venituri financiare; venituri excepționale; venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Veniturile din exploatare sunt formate din: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate; venituri din producția stocată, venituri din producția imobilizată; venituri din subvenții de exploatare; alte venituri din exploatarea curentă; venituri rezultate în avans.

Veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe bază de factură sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienților.

Veniturile din producția stocată reprezintă variația în plus (creștere), sau în minus (reducerea) între valoarea la cost efectiv al stocurilor de produse și producției în curs de execuție la finele perioadei și valoarea stocurilor inițiale a acestora, neluând în considerație provizioanele pentru depreciere constituite pentru acestea.

Veniturile din producția imobilizată reprezintă costul lucrărilor, cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate, corporale sau necorporale.

Veniturile din subvenții de exploatare reprezintă subvenții primite pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții din partea statului, a unor colectivități publice, sau a altor întreprinderi.

Alte venituri din exploatarea curentă cuprind veniturile formate din creanțe recuperate și alte venituri.

Venituri realizate în avans reprezintă încasările sau creanțele aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestații neefectuate încă.

Veniturile financiare sunt formate din următoarele categorii de venituri: venituri din participații; venituri din alte imobilizări financiare; venituri din creanțe imobilizate; venituri din titlurile de plasament; venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi; venituri din sconturi obținute.

Veniturile excepționale sunt acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și care se referă, fie la operațiuni de gestiune, fie la operațiuni de capital. De exemplu: despăgubiri și penalități încasate; venituri din vânzarea activelor; cote-părți din subvențiile pentru investiții virate la rezultatul exercițiului; donații; salarii neridicate prescrise; alte venituri excepționale.

Veniturile din diminuarea și/sau anularea provizioanelor. Diminuarea sau anularea provizioanelor se înregistrează la venituri din exploatare, financiare, sau excepționale, în cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului și se acoperă cheltuiala, sau cheltuiala devine exigibilă.

6.7.2. Conturile de venituri

Evidența veniturilor unităților patrimoniale se ține cu ajutorul unui sistem de conturi, care cuprinde următoarele grupe de conturi sintetice:

Grupa 70 „Venituri din vânzări de produse, prestări de servicii și mărfuri”, cuprinde următoarele conturi sintetice: 701 „Venituri

din vânzarea produselor finite", 702 „Venituri din vânzarea de semifabricate", 703 „Venituri din vânzarea de produse reziduale", 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate", 705 „Venituri din studii și cercetări", 706 „Venituri din redevențe, locații și chirii", 707 „Venituri din vânzări de mărfuri", 708 „Venituri din activități diverse".

Grupa 71 „Venituri din producția stocată", cuprinde un singur cont 711 „Venituri din producția stocată".

Grupa 72 „Venituri din producția de imobilizări" cuprinde conturile 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale", și 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale".

Grupa 74 „Venituri din subvenții de exploatare" cuprinde contul 741 „Venituri din subvenții de exploatare".

Grupa 75 „Alte venituri din exploatare" cuprinde conturile 754 „Venituri din creanțe recuperate" și 758 „Alte venituri din exploatare".

Grupa 76 „Venituri financiare" cuprinde următoarele conturi sintetice: 761 „Venituri din participații", 762 „Venituri din alte imobilizări financiare", 763 „Venituri din creanțe imobilizate", 764 „Venituri din titluri de plasament cedate", 765 „Venituri din diferențe de curs valutar", 766 „Venituri din dobânzi", 767 „Venituri din sconturi obținute", 768 „Alte venituri financiare".

Grupa 77 „Venituri excepționale" cuprinde conturile sintetice 771 „Venituri excepționale din operațiuni de gestiune", 772 „Venituri din operațiuni de capital".

Grupa 78 „Venituri de provizioane" este formată din conturile: 781 „Veniturile de provizioane privind activitatea de exploatare", 786 „Venituri financiare din provizioane", 787 „Venituri excepționale din provizioane".

Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de conturi de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obținute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârșitul lunii, în corespondență cu contul de rezultate „Profit și pierdere".

6.8. CONTURILE DE REZULTATE

6.8.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare

Rezultatele financiare sintetizează eficiența cu care s-a desfășurat întreaga activitate economică a unității patrimoniale.

Rezultatul financiar are două forme: profit (beneficii) sau pierdere. **Profitul** este rezultatul pozitiv, reprezintă sursa de finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor față de cheltuieli. **Pierderea**, sau rezultatul negativ, exprimă mărimea bunurilor consumate în activitatea întreprinderii care nu a putut fi acoperită din veniturile proprii.

Profitul, ca formă a rezultatelor financiare exprimă masa venitului net și se determină ca diferența între veniturile și cheltuielile unei perioade de timp, un exercițiu financiar.

În mod concret profitul sau pierderea se determină lunar prin închiderea în mod provizoriu a conturilor de cheltuieli și venituri prin contul de rezultate „Profit și pierdere”.

În structura rezultatului financiar se cuprind, următoarele elemente: rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferența dintre veniturile din operațiunile curente, respectiv, diferențele dintre veniturile din exploatare și financiare și cheltuielile de exploatare și financiare.

Rezultatul excepțional reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile excepționale, obținute ca urmare a unor operații efectuate de unitatea patrimonială care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Rezultatul exercițiului reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere supus repartizării.

Repartizarea profitului se face pe destinațiile prevăzute de lege și se înregistrează în contabilitate astfel: pentru constituirea fondului de participare a salariaților la profit, constituirea rezervelor, constituirea fondului de dezvoltare, renumerarea asociaților sub

formă de dividende, constituirea altor fonduri, vărsăminte la bugetul de stat sub forma profitului net al regiilor autonome.

Acoperirea pierderilor, când rezultatul este negativ se face prin utilizarea rezervelor, dacă au fost constituite rezerve în acest scop, sau prin diminuarea sursei proprii permanente, respectiv, capitalul social.

6.8.2. Conturile de rezultate

Pentru evidențierea obținerii și utilizării rezultatelor financiare se utilizează un sistem de conturi care cuprinde următoarele conturi sintetice: 121 „Profit și pierdere”; 129 „Repartizarea Profitului”.

Contul 121 „Profit și pierdere” are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont se reflectă la sfârșitul lunii sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri; pierderile realizate în exercițiul anterior care diminuează capitalul social; pierderile din anul precedent nerepartizate. **Debitul** acestui cont reflectă la sfârșitul lunii: cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli; profitul din exercițiul precedent destinate creșterii capitalului social; rezervele constituite din profitul realizat în anul precedent; profitul din exercițiul precedent nerepartizat, pierderea din exercițiul precedent acoperită din profitul curent; profitul din exercițiul precedent destinat repartizării. **Soldul creditor** al contului reflectă profitul realizat, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, **soldul debitor** reflectă pierderea obținută, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Contul 129 „Repartizarea profitului” este cont rectificativ de rezultate, cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă: rezervele constituite din profitul realizat în exercițiul precedent; profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar precedent, destinat majorării capitalului social; sumele rezultate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcție, mai puțin cheltuielile efectuate; profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului de dezvoltare; profitul net realizat în exercițiul

curent, repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit; profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului pentru creșterea surselor proprii de finanțare; dividendele datorate acționarilor sau asociaților, realizate în exercițiul curent; sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe, mai puțin valoarea rămasă neamortizată; sumele încasate din vânzarea activelor, mai puțin impozitul datorat aferent vânzărilor de active, precum și valoarea rămasă neamortizată.

Creditul acestui cont reflectă profitul net realizat în exercițiul financiar precedent, destinat repartizării. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă repartizările din profit efectuate în timpul anului.

Exemple:

133. După aprobarea bilanțului contabil pe anul precedent, se închide contul „Repartizarea profitului” care are un sold de 5.300.000 lei, astfel: 1.000.000 lei pentru majorarea capitalului social; 500.000 lei constituit rezerve; 800.000 lei-constituit fond de dezvoltare; 1.1000.000 lei constituit fond de participare la profit; 400.000 lei constituit alte fonduri; 1.500.000 dividendele de plată.

Această operație economică va avea ca efect micșorarea elementului de activ „Repartizarea profitului”, ceea ce semnifică diminuarea repartizărilor făcute în scopul constituirii fondurilor și totodată, micșorarea elementului de pasiv. „Profit și pierdere” (sold creditor), ceea ce semnifică diminuarea profitului ca sursă proprie din care s-au constituit fondurile întreprinderii. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Repartizarea profitului” și „Profit și pierdere”. Contul „Repartizarea profitului” fiind cont de activ și având de înregistrat o diminuare, se va **credita** iar contul „Profit și pierdere” (sold creditor), fiind cont de pasiv și având de înregistrat o diminuare, se va **debita**.

Formula contabilă este următoarea:

$$\underline{121 \text{ „Profit și pierdere”}} = \underline{129 \text{ „Repartizarea profitului”} - 5.300.00 \text{ lei}}$$

6.9. CONTURILE DE FONDURI PROPRII

O parte din profitul obținut este repartizat pentru constituirea unor **fonduri proprii**, care sunt sursa de acoperirea bănească sau de satisfacere a unor nevoi sociale.

Principalele conturi de fonduri sunt: 111 „Fondul de dezvoltare”, 112 „Fondul de participare la profit”, 118 „Alte fonduri”.

Contul 111 „**Fondul de dezvoltare**” este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă constituirea fondului de dezvoltare astfel: din amortizări, din sume încasate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune; sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe; cote-părți din profitul net repartizate în acest scop. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din profit. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă fondul de dezvoltare existent.

Contul 112 „**Fondul de participare la profit**” are funcție contabilă de cont pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă fondul de participare la profit constituit din profitul net realizat în anul curent. **Debitul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit, pentru stimularea salariaților. **Soldul** acestui cont reflectă fondul de participare la profit existent.

Contul 118 „**Alte fonduri**” este utilizat pentru evidențierea fondurilor constituite din profit, cum sunt: fondul creșterii surselor proprii de finanțare din profitul realizat, fondul baracamentelor și amenajărilor provizorii, fondul pentru organizarea șantierului, precum și a altor fonduri prevăzute de lege. Are funcție contabilă de cont de pasiv. Se **creditează** la constituire din profitul net realizat în exercițiul curent repartizat în acest scop. Se **debitează** la utilizarea fondurilor. **Soldul** este creditor și reflectă alte fonduri existente.

Exemple:

134. Se constituie din profitul anului curent, următoarele fonduri: „Fond de dezvoltare” în sumă de 3.000.000 lei. „Fond de participare

a salariaților la profit” în sumă de 2.200.000 lei, „Rezerve” în sumă de 1.798.300 lei, și „Fond de plată a dividendelor” în sumă de 10.772.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanț: elementul de activ „Repartizarea profitului” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea sumelor repartizate din profit pentru constituirea fondurilor și totodată, elementele de pasiv: „Fondul de dezvoltare”, „Fondul de participare a salariaților la profit”, „Rezerve”, „Dividende de plată”, toate în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea fondurilor întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Repartizarea profitului” fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, **se va debita**, iar conturile: „Fondul de dezvoltare”, „Fondul de participare la profit”, „Rezerve” și „Dividende de plată”, fiind conturi de pasiv și având de înregistrat creșteri, **se vor credita**.

Formula contabilă este următoarea

129 „Repartizarea profitului”	=	%	-	17.770.330 lei
		111 „Fondul de dezvoltare”	-	3.000.000 lei
		112 „Fondul de participare a salariaților la profit”	-	2.200.000 lei
		106 „Rezerve”	-	1.798.300 lei
		457 „Dividende de plată”	-	10.772.300 lei

135. La sfârșitul exercițiului financiar se închid conturile de cheltuieli, astfel: „Cheltuieli cu materiile prime”, sold de 825.000 lei; „Cheltuieli cu obiectele de inventar”, sold 604.800 lei; „Cheltuieli privind mărfurile”, sold 2.000.000 lei; „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, sold 20.000 lei; „Cheltuieli cu renumerațiile personalului”, sold 21.000.000 lei; „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, sold 6.090.000 lei; „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”, sold 20.000 lei; „Cheltuieli privind dobânzile”, sold 305.000 lei; „Cheltuieli privind sconturile

acordate", sold 23.600 lei; „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune, sold 350.000 lei; „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele", sold 1.400.000 lei.

Această operație economică va produce modificarea în sensul scăderii la elementele de activ, de cheltuieli menționate în denumirea lor, ceea ce semnifică micșorarea acestora prin decontare la sfârșitul exercițiului și totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv „Profit și pierdere" (sold creditor), ceea ce semnifică diminuarea rezultatului pozitiv obținut de întreprindere. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Profit și pierdere", se va debita, iar conturile de cheltuieli menționate în denumirea lor, se vor credita.

Formula contabilă este următoarea:

121	„Profit	=	%	– 32.638.4000 lei
	și pierdere			
	600	„Cheltuieli cu materiile prime"	– 825.000 lei	
	602	„Cheltuieli privind obiectele de inventar"	– 604.800 lei	
	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	– 2.000.000 lei	
	626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	– 20.000 lei	
	641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	– 21.000.000 lei	
	645	„Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	– 6.090.000 lei	
	664	„Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"	– 20.000 lei	
	666	„Cheltuieli privind dobânzile"	– 305.000 lei	
	667	„Cheltuieli privind sconturile cedate"	– 23.600 lei	
	671	„Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune"	– 350.000 lei	
	681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	– 1.400.000 lei	

136. La sfârșitul exercițiului financiar se închid conturile de venituri, după cum urmează: „Venituri din vânzarea produselor finite”, sold 51.300.000 lei; „Venituri din vânzarea semifabricatelor”, sold 15.200.000 lei; „Venituri din vânzarea mărfurilor”, sold 2.600.000 lei; „Venituri din titluri de plasament”, sold 150.000 lei; „Venituri din operațiuni din capital”, sold 750.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementelor de venituri menționate în denumirea lor, în sensul micșorării, ceea ce semnifică diminuarea veniturilor obținute cu mărimea cheltuielilor efectuate și a excedentului de venituri și totodată, elementul de pasiv „Profit și pierdere”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică, creșterea profitului obținut ca excedent al veniturilor față de cheltuieli. Conturile de venituri se vor **debita** cu micșorările de pasiv, iar contul „Profit și pierdere”, se va **credita** cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	121	„Profit și pierdere	– 71.550.000 lei
701	„Venituri din vânzarea produselor finite”				– 51.500.000 lei
702	„Venituri din vânzarea semifabricatelor”				– 15.200.000 lei
707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”				– 2.600.000 lei
711	„Venituri din producția stocată”				– 200.000 lei
764	„Venituri din titluri de plasament”				– 150.000 lei
766	„Venituri din dobânzi”				– 1.150.000 lei
772	„Venituri excepționale din operațiuni de capital”				– 750.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiunilor economice privind determinarea rezultatelor financiare ale exercițiului financiar se prezintă în schema următoare:

CONTURI DE
CHELTUIELI600 „Cheltuieli cu materiile
prime”

D	C
S 825.000	825.000

602 „Cheltuieli privind
obiectele de
inventar”

D	C
S 604.800	604.800

607 „Cheltuieli privind
mărfurile”

D	C
S 2.000.000	2.000.000

626 „Cheltuieli poștale și
taxe de telecomunicații”

D	C
S 20.000	20.000

641 „Cheltuieli cu
remunerații
personalului”

D	C
S 21.000.000	21.000.000

664 „Cheltuieli privind
titlurile de plasament”

D	C
S 20.000	20.000

645 „Cheltuieli
privind asigurările și
protecția socială”

D	C
S 6.090.000	6.090.000

666 „Cheltuieli privind
dobânzile”

D	C
S 305.000	305.000

667 „Cheltuieli
privind sconturile
acordate”

D	C
S 23.600	23.600

CONTUL DE
REZULTATE

121 „Profit și pierdere”

D	C
825.000	51.500.000

D	C
604.800	15.200.000

D	C
2.000.000	2.600.000

D	C
20.000	200.000

D	C
21.000.000	150.000

D	C
20.000	1.150.000

D	C
6.090.000	750.000

D	C
305.000	

D	C
23.600	

CONTURI DE
VENITURI701 „Venituri din vânzarea
produselor finite”

D	C
51.500.000	51.500.000 S

702 „Venituri din vânzarea
semifabricatelor”

D	C
15.200.000	15.200.000 S

707 „Venituri din vânzarea
mărfurilor”

D	C
2.600.000	2.600.000 S

711 „Venituri din producția
stocată”

D	C
200.000	200.000 S

764 „Venituri din titluri
de plasament”

D	C
150.000	150.000 S

766 „Venituri din
dobânzi”

D	C
1.150.000	1.150.000 S

772 „Venituri din operațiuni
de capital”

D	C
750.000	750.000 S

continuare

continuare

671 „Cheltuieli privind operațiile de gestiune”

D	C
S 350.000	350.000 ← 135 → 350.000

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”

D	C
S 1.400.000	1.400.000 ← 135 → 1.400.000

Total	32.638.400	71.550.000	Total
-------	------------	------------	-------

Sold C.	38.911.600
---------	------------

137. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit.

$$\text{Profit brut} = 38.911.600 \text{ lei} \times 45\% = 17.510.040 \text{ lei}$$

Această operație economică produce o modificare la elementul de pasiv „Impozitul de profit”, în sensul majorării ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat de a-i plăti impozitul pe profit și totodată, modificarea elementului de activ „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor făcute de întreprindere cu plata impozitului pe profit. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Impozitul de profit” se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul „Cheltuieli cu impozitul de profit” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozitul pe profit”	- 17.510.040 lei
---	---	---------------------------	------------------

138. Se închide contul „Cheltuieli cu impozitul pe profit”. Această operație economică va produce diminuarea elementului de activ „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, ceea ce semnifică decontarea, scăderea din rezultate a acestora, și totodată, diminuarea

elementului de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor) ceea ce semnifică scăderea rezultatelor obținute pentru acoperirea cheltuielilor. Operația economică va fi înregistrată în conturile „Cheltuieli cu impozitul pe profit” și „Profit și pierdere”. Contul „Cheltuieli cu impozitul pe profit” se va **credita**, iar contul „Profit și pierdere” se va **debita**.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 121 & \text{„Profit și pierdere”} & = & 691 & \text{„Cheltuieli cu} & 17.510.040 \text{ lei.} \\ & & & & \text{impozitul pe profit”} & \\ \hline \end{array}$$

În urma acestor înregistrări, contul de rezultate „Profit și pierdere” are pe credit profit brut de 38.911.600 lei, obținut ca diferență între totalul venituri (total sume creditoare) și total cheltuieli (total sume debitoare), iar pe debit are impozitul pe profit (operația 137) și repartizările din profit pentru constituirea fondurilor (operația 134). Diferența între profitul brut și impozitul pe profit plus repartizările la fonduri reprezintă profit nerepartizat.

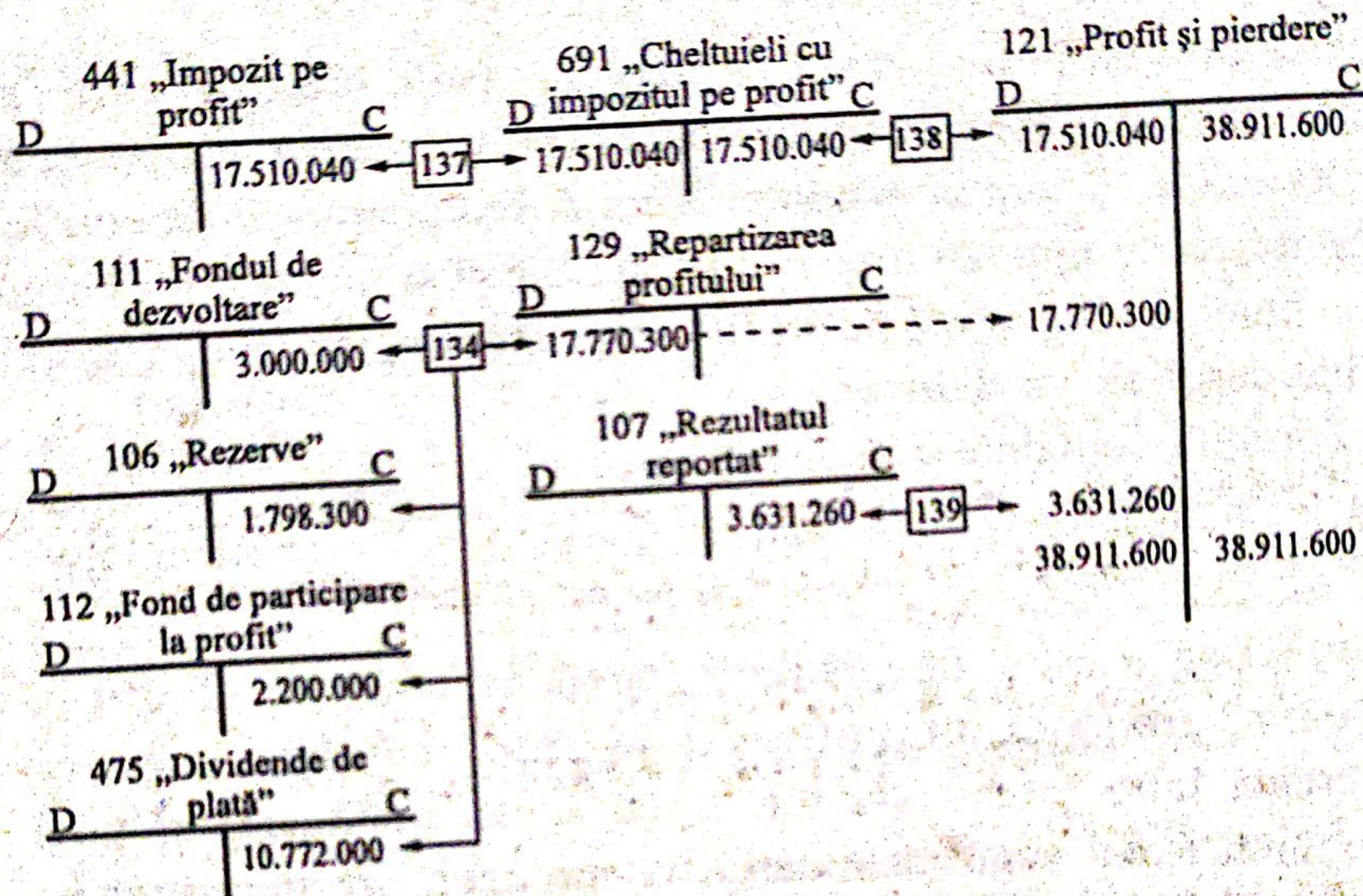
139. Se raportează profitul nerepartizat, pentru anul următor, în sumă de 3.631.260 lei.

Această operație economică, va produce o scădere a elementului de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor) și concomitent o majorare a elementului de pasiv „Rezultatul raportat”. Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate. Contul „Profit și pierdere” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Rezultatul raportat” se va **credita** cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 121 & \text{„Profit și pierdere”} & = & 107 & \text{„Rezultatul raportat”} & - 3.631.260 \text{ lei} \\ \hline \end{array}$$

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiunilor economice privind repartizarea profitului se prezintă, astfel:



CAPITOLUL VII

BALANȚA DE VERIFICARE – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

7.1. NOȚIUNEA IMPORTANȚA ȘI FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE

Balanța de verificare este un procedeu specific metodei contabilității care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operațiilor economice, oferind prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi, precum și a întocmirii unor bilanțuri reale și complete.

Balanța de verificare se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din **cartea-mare**, care furnizează informații în legătură cu soldurile inițiale, mișcările intervenite într-o perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale la data întocmirii ei.

Dintre funcțiile pe care le îndeplinește balanța de verificare în activitatea concretă enumerăm: **funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi; funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice; funcția de efectuare a legăturii dintre cont și bilanț; funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.**

a) **Funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi**, este îndeplinită cu ocazia întocmirii-ei. Înregistrarea fiecărei operații economice concomitent și cu aceeași sumă, în debitul unui cont și în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greșită a unor operații economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină înegalități între totalurile balanței, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi, ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare și control și de reglare a înregistrării operațiilor economice.

b) Funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice. Această se înfăptuiește prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice, se întocmește câte o balanță de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanțele care trebuie să existe între conturile analitice și contul sintetic.

c) Funcția de legătură între cont și bilanț. Balanța de verificare stă la baza întocmirii bilanțului. Datele din bilanț reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ și pasiv preluate din balanța de verificare. Deci, balanța de verificare este puntea de legătură dintre conturile analitice și cele sintetice și dintre conturile sintetice și bilanț, făcând legătură între procedeele de bază ale metodei contabilității.

d) Funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi. Compararea și centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii posibilitatea de a se cunoaște mărimea și structura modificărilor intervenite în structura mijloacelor materiale și bănești, situația debitorilor și creditorilor, a cheltuielilor veniturilor și rezultatelor financiare la un moment dat și în dinamică, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioada viitoare.

Deci, cu ajutorul balanței de verificare se centralizează întreaga activitate economico-financiară a întreprinderii, care a fost reflectată în conturi distincte, oferind astfel informații de ansamblu asupra tuturor bunurilor aflate în administrarea operativă a acestora și asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune.

7.2. CLASIFICAREA ȘI ÎNTOCMIREA BALANTELOR DE VERIFICARE

Criteriile după care se pot clasifica balanțele de verificare, sunt: după felul conturilor pentru care se întocmesc; după numărul de egalități pe care le cuprind: după conținutul și forma grafică de prezentare.

a) După felul conturilor pentru care se întocmesc sunt balanțe de verificare ale conturilor sintetice, numite și balanțe generale și balanțe de verificare ale conturilor analitice, sau balanțe auxiliare.

b) După numărul de egalități pe care le cuprind balanțele de verificare sintetice, se împart la rândul lor în: balanțe de verificare cu o serie de egalități; cu două serii de egalități; cu trei serii de egalități și cu patru serii de egalități. La rândul lor unele dintre aceste balanțe, după conținutul și forma de prezentare pot fi întocmite într-o singură variantă, sau în două variante, astfel:

Balanța de verificare cu o serie de egalități se întocmesc grafic sub formă tabelară, și se prezintă din punct de vedere al conținutului în două variante și anume: fie ca balanța de sume, cuprinzând două coloane de sume debitoare și creditoare, al căror total trebuie să fie egal; fie ca balanța de solduri, cuprinzând două coloane de solduri, debitoare și creditoare, care, de asemenea, trebuie să fie egale între ele;

Balanța de verificare cu două serii de egalități, se întocmește grafic sub formă tabelară și se prezintă din punct de vedere al conținutului într-o singură variantă; rezultând din combinarea balanței de sume cu balanța de solduri. Ea cuprinde patru coloane, două de sume, debitoare și creditoare, și două de solduri, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a două serii de egalități între totalul coloanelor perechi;

Balanța de verificare cu trei serii de egalități, care se prezintă

din punct de vedere al conținutului într-o singură variantă, ca balanța de rulaje și solduri inițiale și finale, din punct de vedere grafic, ea se prezintă în două variante, și anume: fie sub formă tabelară cu șase coloane, din care două pentru solduri inițiale, debitoare și creditoare, două pentru rulaje, debitoare și creditoare, și două, pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a trei serii de egalități între totalul coloanelor perechi; fie sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal, care conține aceleași egalități, dar la întretăierea rândurilor cu coloanele și în care rulajele din perioada curentă sunt redată prin formule contabile (corespondențe de conturi). Aceasta poartă denumirea de balanță-șah, deoarece, are forma unei table de șah.

Balanța de verificare cu patru serii de egalități se prezintă sub aspectul conținutului și a formei grafice de întocmire, într-o singură variantă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare și creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare și creditoare, două pentru sume totale, debitoare și creditoare și două pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a patru serii de egalități între totalurile coloanelor perechi.

În ceea ce privește **balanțele de verificare analitice**, acestea se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârșitul perioadei, în: balanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale și balanțe de verificare analitice pentru conturile bifuncționale. În continuare, balanțele de verificare analitice pentru conturile monofuncționale se clasifică după numărul etaloanelor de evidență utilizate în: balanțe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență (bănesc) și balanțe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidență (natural și bănesc).

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă la sfârșitul unei perioade de gestiune, lună, trimestru, semestru sau an, și ori de câte ori necesitățile impun acest lucru, în scopul verificării exactității înregistrărilor contabile.

Pentru întocmirea unei balanțe de verificare se procedează astfel:

- se trec operațiile din jurnale în conturi până la data când urmează să se întocmească balanța de verificare;
- se totalizează sumele din debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare și se stabilesc soldurile acestora;
- se trec datele din conturi (solduri inițiale, rulaje, sume totale, solduri finale) în formularul balanței de verificare;
- se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare și creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor stabilite în cadrul balanței de verificare, trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

7.2.1. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice

7.2.1.1. Balanțele de verificare cu o serie de egalități

a) **Balanța de verificare a sumelor** cuprinde pe cele două coloane-pereche, totalul sumelor debitoare (T.S.D.) și totalul sumelor creditoare (T.S.C.) ale conturilor din cartea-mare, între care trebuie să existe egalitatea:

$$\boxed{\text{T.S.D.} = \text{T.S.C.}}$$

Dacă nu rezultă această corelare înseamnă că există o eroare de înregistrare a operațiilor economice. Deci, această balanță îndeplinește funcția de control al exactității înregistrărilor efectuate. Totodată, balanța de sume îndeplinește și funcția de grupare și centralizare a datelor contabilității curente, permițând prin aceasta conducerii întreprinderii să cunoască întreaga situație economico-financiară la data respectivă.

Tabelul 7.1.

BALANȚĂ DE VERIFICARE A SUMELOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME	
		Debitoare	Creditoare
1			
2			
...			
n			
*	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.

b) **Balanța de verificare a soldurilor** este asemănătoare cu balanța de verificare a sumelor, cu deosebirea că în locul celor două coloane perechi de sume, cuprinde două coloane perechi de solduri, una pentru soldurile finale debitoare (Sd. D) și alta pentru soldurile finale creditoare (Sd.C.); între care prin totalizare trebuie să rezulte egalitatea:

$$T.Sd.D. = T.Sd.C.$$

Prin egalitatea respectivă, această balanță satisface cerinței funcției de control al exactității datelor înregistrate în conturi. Totodată, prezentând situația economic-financiară a întreprinderii la un moment dat prin soldurile finale debitoare și creditoare ale conturilor, această balanță stă la baza întocmirii bilanțului și permite cunoașterea rezultatelor activității la perioade scurte de timp, respectiv, la intervalul dintre două bilanțuri.

Tabelul 7.2.

BALANȚĂ DE VERIFICARE A SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare
1			
2			
...			
n			
*	TOTAL	T.Sd.D.	T.Sd.C.

7.2.1.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități

Această balanță de verificare este rezultatul combinării balanței de sume cu balanța de solduri și are la bază egalitățile:

I	$T.S.D. = T.S.C.$
II	$T.Sd.D. = T.Sd.C.$

Tabelul 7.3.

BALANȚA DE VERIFICARE A SUMELOR ȘI SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME TOTALE		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1					
2					
⋮					
n					
*	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.	T.Sd.C.	T.Sd.C.
		I		II	

7.2.1.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Indiferent de varianta în care se prezintă din punct de vedere grafic, sub formă tabelară, sau sub formă matriceală, acest tip de balanță cuprinde următoarele trei tipuri de egalități:

I	$T.Sdi.D. = T.Sdi.C.$
II	$T.R.D. = T.R.C.$
III	$T.Sdf.D. = T.Sdf.C.$

Sdi = solduri inițiale

Sdf = solduri finale

Cu ajutorul acestei balanțe de verificare se satisfac atât funcțiile balanțelor precedente, cât și funcția de analiză a activității economice la nivel superior.

Totodată, pe baza ei se pot stabili în plus următoarele corelații: egalitatea dintre totalul rulajului din balanță și totalul rulajului din registrul jurnal; identitatea soldurilor finale din balanța perioadei curente cu soldurile inițiale ale perioadei următoare.

Tabelul 7.4.

BALANȚA DE VERIFICARE CU TREI SERII DE EGALITĂȚI

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI INIȚIALE		RULAJE		SOLDURI FINALE	
		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
1							
2							
3							
n							
*	TOTAL	T.Sdi.D.	T.Sdi.C.	T.R.D.	T.R.C.	T.Sdf.D.	T.Sdf.C.

A doua variantă a balanței de verificare cu trei serii de egalități este **balanța-șah**. Spre deosebire de varianta tabelară care redă numai volumul valoric al activității desfășurate pe o perioadă dată, aceasta furnizează informații și asupra naturii operațiilor efectuate, necesare nevoilor de analiză detaliată a activității. Întrucât, natura operațiilor economice este reflectată prin corespondența conturilor s-a impus necesitatea creării balanței-șah care permite redarea corespondenței conturilor în care s-a înregistrat operația economică în partidă dublă. Cu ajutorul acestei balanțe se descoperă, nu numai dacă s-a respectat dubla înregistrare, ci și dacă a fost debitat sau creditat contul corespunzător conținutului economic al operației efectuate.

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal.

Cu ajutorul ei, cele trei egalități nu se obțin între coloanele perechi, ci la înregistrarea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din luna curentă sunt redată pe conturi corespondente.

BALANȚA DE VERIFICARE – ȘAH (Model)

Conturi debitoare	SOLD INIȚIAL DEBITOR (Sdi. D)	Contul 1	Contul 2	Contul 3	*	*	Contul n	TOTAL RULAJ DEBITOR (T.R.D.)	SOLD FINAL DEBITOR (Sd.F.D.)
Conturi creditoare									
Sold inițial creditor (Sd. i.C)	TOTAL SOLDURI INITIALE	Sd. C.1	Sd. C.2	Sd. C.3			Sd. C.n	*	*
Contul 1	Sd. C1							T.R.D. C.1	TSd.f C.1
Contul 2	Sd. C2							T.R.D. C.2	TSd.f C.2
Contul 3	Sd. C3							T.R.D. C.3	TSd.f C.3
*	*								
*	*								
Contul n	Sd. Cn							T.R.D. C.n	TSd.f C.n
TOTAL RULAJ CREDITOR (T.R.C.)	*	T.R.C. C1	T.R.C. C2	T.R.C. C3			T.R.C. Cn	TOTAL RULAJE FINALE	
SOLD FINAL CREDITOR Sd.F.C.	*	T.Sd.f C1	T.Sd.f C.1	T.Sd.f C.1			T.Sd.f. C.n	TOTAL SOLDURI FINALE	

Cu toate avantajele pe care le prezintă acest tip de balanță, în practică se utilizează mai rar datorită numărului mare de conturi corespondente într-o perioadă de gestiune și imposibilitatea transpunerii lor pe formatul de hârtie folosit. Executarea ei se face ușor cu ajutorul calculatorului electronic care, de asemenea, nu redă toate corespondentele (din același motiv), ci numai totalurile. Formatul acestei balanțe de verificare este redat în tabelul 7.5.

7.2.1.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță de verificare se prezintă numai în varianta tabelară. Ea reprezintă o combinație a tipurilor cu una, două și trei serii de egalități și a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activității întreprinderii și a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera și structura mijloacelor surselor și proceselor economice. Cele patru serii de egalități care se stabilesc cu acest tip de balanță sunt următoarele:

I	$T.Sp.D. = T.Sp.C.$
II	$T.Rc.D. = T.Rc.C.$
III	$T.S.D. = T.S.C.$
IV	$T.Sdf.D. = T.Sdf.C.$

Sp = sume precedente

R.c. = rulaje curente

Balanța de verificare cu patru serii de egalități reprezintă modelul cel mai complet de balanță tabelară, întrucât satisface funcțiile tuturor celorlalte balanțe de același timp, și în plus oferă informații pentru efectuarea în dinamică a analizei economico-financiară.

Tabel 7.6.

BALANȚA DE VERIFICARE CU PATRU SERII DE EGALITĂȚI

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME PRECED		RULAJE		TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
1									
2									
3									
n									
*	TOTAL	T.Sp.D	T.Sp.C	T.Rc.D	T.Rc.C	T.S.D	T.S.C	T.Sd.D	T.Sd.C

Egalități:

I

II

III

IV

7.2.2 Balanțele de verificare ale conturilor analitice

În situația în care conturile sintetice se desfășoară în analitice, este necesar să se întocmească și balanțe de verificare analitice. Se întocmește câte o balanță analitică pentru fiecare cont sintetic, desfășurat pe analitice.

Balanțele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidența analitică și evidența sintetică, motiv pentru care mai poartă denumirea de balanțe auxiliare sau secundare. Totodată, balanțele de verificare analitice sunt necesare cunoașterii detaliate în legătură cu existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

Tehnica de întocmire a acestora constă în preluarea din registrul cartea-mare dezvoltatoare a sumelor totale și a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru un cont sintetic, cu ajutorul lor se stabilesc apoi o serie de corelații și indicatori care diferă de modul de funcționare a conturilor și de numărul de etaloane de evidență utilizate în cadrul conturilor analitice.

7.2.2.1. Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie

numai creditor. Prin urmare și conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de același fel cu soldul contului sintetic.

Modelul balanței se află la pagina 564.

7.2.2.1.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale cu un singur etalon de evidență

Aceasta se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare și creditoare) și o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanța de verificare sintetică, această balanță analitică nu are egalități în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate, adică atunci când totalul coloanei sold este zero.

Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice și cel sintetic de care aparțin, se verifică prin corelațiile între datele acestei balanțe și cele din contul sintetic, astfel: totalul sumelor debitoare ale tuturor analiticelor din balanță, trebuie să fie egal totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanță trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanță, trebuie să fie egal și de aceeași sens cu soldul contului sintetic.

Tabelul 7.7.

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ A CONTULUI „CREDITORI”

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLD
		Debitoare	Creditoare	
1				
2				
n				
*	TOTAL			
12.13	Contul sintetic (Creditori)			

7.2.2.1.2. Balanța de verificare a conturilor monofuncționale cu două etaloane de evidență

Acest tip de balanță se prezintă sub formă tabelară și conține în plus față de cea precedentă, coloane pentru cantități intrate, cantități ieșite și stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conținut material, care după funcția contabilă sunt întotdeauna de activ și au numai sold debitor.

Controlul se efectuează prin intermediul corelațiilor care trebuie să existe între datele din balanță și cele din contul sintetic respectiv, corelații care se stabilesc ca și la balanța precedentă.

Tabelul 7.8.

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ a contului „Materii prime”

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	Felul etalo-nului natural	CANTITĂȚI			TOTAL SUME		SOLDURI
			Intrări	Ieșiri	STOC	Debi-toare	Credi-toare	
1								
2								
n								
*	*	TOTAL						
*	Contul sintetic „Materii prime”							

7.2.2.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale

Ca mod de prezentare, balanța de verificare analitică a conturilor bifuncționale cuprinde două perechi de coloane: una pentru sume debitoare și creditoare și alta pentru solduri debitoare și creditoare. Deci, ea se aseamănă cu balanța de sume și solduri, cu singura deosebire că între totalul coloanelor perechi nu există egalități.

În ceea ce privește corelația dintre soldul contului sintetic și soldurile analiticelor sale, aceasta prezintă particularitatea că în timp ce contul sintetic are în orice moment un singur fel de sold, conturile analitice pot avea, unele sold debitor, iar altele sold creditor. Ca urmare a acestui fapt totalul soldurilor debitoare sau creditoare ale conturilor analitice poate fi egal și de același sens cu soldul contului sintetic respectiv, numai prin însumarea lor algebrică.

Tabelul 7.9.

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ
a contului sintetic „Decontări între unitate și subunități”

Simbolul conturilor analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
1					
2					
n					
*	TOTAL	1.050.000	1.000.000	130.000	80.000
*	Contul sinte- tic: „Decontări între unitate și subunități”	1.050.000	1.000.000	50.000	

7.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanțelor de verificare

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control și identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum și prin intermediul corelațiilor care se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalități sau a unei corelații se datorește existenței unei erori.

Cu ajutorul balanței de verificare se pot descoperi o serie de erori, cum sunt: erori de întocmire a balanței de verificare, erori

de înregistrare în cartea-mare și erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Din categoria erorilor **care nu se pot descoperi** cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice, pot fi omisiunile de înregistrare a operațiilor, erorile de compensație, erorile de imputație și erorile de înregistrare în registrul jurnal.

Omisiunile constau în faptul că operația economică nu a fost înregistrată de loc, nici în contul debitor, nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă în urma verificării documentelor dacă au fost înregistrate în totalitate.

Erorile de compensație se datoresc raportării greșite a sumelor din documentele justificative în jurnal, sau din jurnal în cartea-mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau mai multor conturi și altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeași parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariției de solduri finale nefirești în unele conturi.

Erorile de imputație se datoresc reportării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea-mare, atât la **debit** cât și la **credit**, însă nu în conturile în care trebuie trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conținutului economic al operației respective.

Erorile de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greșite a conturilor corespondente, înregistrarea unei operații de două ori, atât la debit, cât și la credit, întocmirii unor formule contabile corecte, dar cu altă sumă, mai mare sau mai mică, atât în debit, cât și în credit.

Singura balanță de verificare care descoperă erorile care nu influențează egalitățile este balanța-șah, întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalități și corespondența conturilor.

CAPITOLUL VIII

INVENTARIEREA-PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

8.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA ȘI FELURILE INVENTARIERII

Inventarierea este procedeul de constatare faptică la o anumită dată, a existenței elementelor patrimoniale ale unităților economice și sociale din punct de vedere cantitativ, calitativ și valoric.

Deși procedeu utilizat de către alte științe economice, inventarierea se utilizează în special, în contabilitate, dându-i acesteia posibilitate să furnizeze date și informații reale. Inventarierea s-a impus ca procedeu important, în special, datorită neconcordanțelor de ordin obiectiv și subiectiv care pot apare între datele contabilității și realitatea de pe teren. De exemplu, stocurile de diferite categorii de bunuri pierd în timp din greutate și implicit, din valoare datorită proprietăților lor fizice și chimice, datorită condițiilor de păstrare. Animalele, datorită influenței proceselor biologice cresc în greutate și valoare. Gestionarea defectuoasă poate determina dispariția unor bunuri, iar necunoașterea sau neglijența pot duce la înregistrări greșite în contabilitate a existenței și mișcării stocurilor de bunuri, a creanțelor și datoriilor, a unor operații economice și financiare. Astfel, pentru a cunoaște situația reală a elementelor patrimoniale este necesară folosirea inventarierii.

Importanța inventarierii constă în următoarele aspecte:

1. Determinarea reală a elementelor patrimoniale evidențiate, are drept consecință calcularea corectă a indicatorilor economici

furnizați de contabilitate: producția finită; producția în curs de execuție, cheltuieli, veniturile și rezultatele; etc. și implicit la fundamentarea documentelor de sinteză și raportare-bilanțul și contul de rezultate.

2. Prin intermediul inventarierii se înfăptuiește și un control asupra integrității și gestionării patrimoniului întreprinderilor. Cu ocazia inventarierii se descoperă nereguli cum sunt: furturi, delapidări, păstrarea și manipularea necorespunzătoare a bunurilor, permițând stabilirea răspunderilor și luarea măsurilor necesare împotriva celor vinovați pentru recuperarea prejudiciilor cauzate. Pentru faptul că pe calea inventarierii se identifică stocurile de bunuri neutilizabile, avariate sau degradate, învechite, greu vandabile, creanțele și datoriile cu termene depășite, inventarierea contribuie la atragerea acestora în circuitul economic, la accelerarea vitezei de rotație a activelor circulante și la respectarea disciplinei financiare.

Inventarierea se face în mai multe feluri, fapt pentru care este necesară clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

a. După sfera de cuprindere poate fi generală și parțială.

Inventarierea generală cuprinde întregul patrimoniu al unității, precum și bunurile aparținând altor unități și care se află temporar în prelucrarea, păstrarea, sau custodia unității inventariate.

Inventarierea parțială cuprinde numai o parte a patrimoniului unității: o anumită categorie de bunuri, o gestiune, o secție sau o fermă etc.

b. După intervalul de timp la care se efectuează, inventarierea poate fi: anuală, periodică, ocazională, inopinată.

Inventarierea anuală se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar în vederea determinării reale a elementelor patrimoniale, pentru întocmirea bilanțului anual. Aceasta este o inventariere generală deoarece, cuprinde toate elementele patrimoniale ale unității.

Inventarierea periodică se efectuează în cursul anului sau la perioade mai mari de un an, în scopul verificării existenței unor

anumite categorii de elemente patrimoniale. Cu cât este mai mare frecvența modificărilor elementelor patrimoniale, cu atât inventarierea se efectuează la perioade mai mici. De exemplu: numerarul din caserie se inventariază cel puțin o dată pe lună, mărfurile și ambalajele se inventariază de două, trei ori pe an, iar clădirile și construcțiile pot fi inventariate o dată la trei ani. De regulă inventarierea periodică sunt inventarieri parțiale, efectuarea lor nefiind legată de întocmirea bilanțului.

Inventarierea ocazională se efectuează în timpul exercițiului financiar, fiind determinată de împrejurări speciale: predări și primiri de gestiune, fuziunea unor societăți sau divizarea altora, când există indicii că sunt lipsuri sau plusuri în gestiune, la cererea organelor de control sau a altor organe împuternicite, în cazul modificărilor de prețuri ca urmare a hotărârii organelor competente, în anumite situații forțate de exemplu: calamități, distrugeri, furturi. Aceste feluri de inventarieri în funcție de sfera elementelor cuprinse, pot fi inventarieri generale sau parțiale.

Inventarierea inopinată se aseamănă cu cea ocazională în sensul că se efectuează la cererea organelor de control sau când există indicii că sunt lipsuri sau plusuri în gestiune, cu deosebirea că se efectuează fără anunțarea prealabilă a gestionarului, dar în prezența sa. Acestea sunt numai inventarieri generale.

8.2. ETAPELE INVENTARIERII

Ca lucrare contabilă deosebit de importantă pentru stabilirea realității situației patrimoniale, inventarierea se efectuează în mai multe etape, acestea sunt: pregătirea inventarierii, efectuarea inventarierii, stabilirea și regularizarea rezultatului inventarierii.

Pregătirea inventarierii constă în luarea unor măsuri de natură organizatorică și contabilă menite să asigure condițiile pentru desfășurarea ei corectă și în timpul prevăzut.

Măsurile de natură organizatorică se referă la stabilirea obiectului inventarierii și a sferei lui de cuprindere. Pe această bază se constituie prin dispoziția scrisă a conducerii unității

comisiile de inventariere, iar atunci când este cazul și a unei comisii de inventariere care să instruiască, să supravegheze, să controleze și să prezinte conducerii rezultatele inventarierii, cu propunerii corespunzătoare.

Din comisiile de inventariere nu pot face parte gestionarii, șefii compartimentelor supuse inventarierii și contabilii care țin evidența gestiunilor respective. Dar, prezența acestora este obligatorie la inventariere.

Comisiile de inventariere au obligația ca înainte de începerea inventarierii să sigilize toate locurile și căile de acces, să verifice exactitatea aparatelor și instrumentelor de măsurat, să solicite gestionarilor o declarație scrisă în care să se consemneze toate datele prevăzute de normele privind inventarierea: dacă au în gestiune plusuri sau bunuri care aparțin altor persoane, dacă au fost efectuate operații fără întocmirea formelor legale, dacă au documente neînregistrate în evidență. Totodată, este necesar să se dispună sistarea operațiilor de predare-primire a bunurilor în timpul inventarierii, iar dacă acest lucru nu este posibil, operațiile în cauză se efectuează numai în prezența comisiei de inventariere. Totodată, se iau unele măsuri organizatorice care vizează creșterea operativității inventarierii, astfel: se face etichetarea unor bunuri materiale pentru a putea fi ușor identificate, separarea mărfurilor degradate, stricate, demodate, etc. de cele în stare bună; separarea bunurilor proprii de cele primite spre prelucrarea sau în custodie. Lucrările de natură contabilă, aceste se referă la: înregistrarea la zi a tuturor operațiilor economice, verificarea exactității înregistrărilor în conturi și stabilirea soldurilor conturilor sintetice și analitice în vederea comparării lor cu situația faptică.

Efectuarea inventarierii este principala etapă a inventarierii al cărei conținut îl reprezintă constatarea, descrierea și evaluarea elementelor supuse inventarierii.

Constatarea reprezintă stabilirea direct și concret la fața locului a existenței, mărimii și stării reale a elementelor patrimoniale la data inventarierii. În acest scop se utilizează diferite procedee în funcție de natura elementelor patrimoniale, astfel: stocurile se

constată faptic prin numărare, cântărire, măsurare, cubare, după caz, cu excepția bunurilor aflate în ambalaje originale intacte, care se desfac prin sondaj, ciment, produse agricole etc. se inventariază pe bază de calcule tehnice conform normelor stabilite de organele în drept. Este obligatorie consemnarea în listele de inventariere a modului cum s-a făcut inventarierea și a datelor care au stat la baza calculelor.

Existența bunurilor materiale care nu se află în unitate la data inventarierii, cum sunt: produsele expediate clienților, materiale și produse date în prelucrare sau păstrare la alte unități economice etc., se determină indirect pe baza documentelor de evidență corespunzătoare (facturi, procese-verbale etc.).

+ Elementele de pasiv, precum și celelalte elemente de activ se inventariază tot pe cale indirectă. De exemplu, disponibilitățile bănești aflate în conturi la bănci se inventariază pe baza extraselor de cont ale băncii, verificându-se soldul cu cel al conturilor din contabilitatea întreprinderii; creanțele și obligațiile se inventariază pe baza extraselor de cont confirmare de debitori, creditori etc.

Elementele constatate se înscriu în **listele de inventariere**. În care alături de cantitate, se specifică și principalele caracteristici distinctive referitoare la calitatea, starea și structura lor.

Listele de inventariere se întocmesc pe locuri de păstrare pe categorii de bunuri și pe persoane gestionare, așa cum au fost constatate. Se întocmesc liste de inventariere separate pentru bunurile corespunzătoare calitativ de cele necorespunzătoare, separate pentru bunurile proprii care nu se află în unitate la data inventarierii, precum și pentru cele aparținând altor unități economice sau persoane.

Listele de inventariere se semnează filă cu filă de către membrii Comisiei de inventariere și de către gestionar.

Pe ultima filă gestionarul mai face următoarele mențiuni: dacă toate cantitățile au fost constatate în prezența sa, dacă bunurile respective se află în răspunderea sa; dacă mai are bunuri rămase neinventariate; precum și eventualele obiecții pe care le are de făcut.

După constatarea și descrierea elementelor inventariate, se

face **evaluarea lor** cu prețurile folosite la înregistrarea lor în contabilitate, astfel: bunurile de natura imobilizărilor și stocurilor se evaluează la valoarea actuală, denumită valoarea de inventar. Creanțele și datoriile se evaluează la valoarea lor nominală.

Bunurile de natura celor de mai sus depreciate se evaluează la valoarea de utilitate a fiecărui element în funcție de utilitatea bunului în cadrul unității și de prețul pieței.

Creanțele și datoriile incerte și în litigiu se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilitate stabilită în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv, de plătit.

Titlurile imobilizate se evaluează la valoarea lor de utilitate pe care o prezintă pentru unitatea patrimonială, iar titlurile de plasament, la cursul valutar mediu al ultimei luni a exercițiului financiar sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

În ultima etapă a inventarierii, **stabilirea și regularizarea rezultatelor inventarierii**, se determină mai întâi rezultatele inventarierii, adică plusurile sau lipsurile, prin compararea cantităților și valorilor constatate faptic cu cele din contabilitate. Dacă cantitățile și valorile constatate la un anumit element sunt mai mari decât cele din contabilitate, diferența reprezintă **plus de inventar**, iar în situația inversă, **minus de inventar**.

Rezultatele inventarierii și concluziile cu privire la cauzele lipsurilor sau plusurilor, a vinovaților pentru acestea, precum și propunerile de măsuri corespunzătoare sunt consemnate în **procesul-verbal de inventariere**, care după semnarea lui de către conducerea întreprinderii, stă la baza efectuării regularizării rezultatelor inventarierii, adică înregistrarea plusurilor și a minusurilor în scopul punerii de acord a datelor contabile cu constatările faptice.

Regularizarea rezultatelor inventarierii diferă în funcție de natura elementelor patrimoniale, cauzele diferențelor și prevederile legislației financiare. În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul unității, iar lipsurile se impută persoanelor vinovate. Înaintea regularizării se pot face unele compensări între plusuri și minusuri, numai în cazul în care există riscul de confuzie

între sortimentele aceluiași produs și în cadrul aceleiași perioade de gestiune și la același gestionar.

Plusurile de inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii ținând seama de natura elementelor respective, astfel: plusurile de imobilizări corporale sau necorporale: se debitează conturile de imobilizări și se creditează contul „Subvenții pentru investiții”.

Plusurile de inventar la stocuri de materii prime se înregistrează debitând contul „Materii prime” și creditând contul „Cheltuieli cu materiile prime”.

Plusurile de inventar la semifabricate, produse și animale se înregistrează debitând conturile „Semifabricate”, „Produse finite”, „Produse reziduale”, „Animale și păsări” și creditând contul „Venituri din producția stocată”.

Plusurile de inventar la mărfuri și ambalaje se înregistrează debitând conturile „Mărfuri” și „Ambalaje” și creditând contul „Venituri din operațiuni de gestiune”.

Lipsuri de inventar se înregistrează ca ieșiri din patrimoniul unității, ținând seama de natura elementelor și de cauzele care le-au determinat astfel:

Lipsurile de inventar la imobilizări corporale și necorporale se înregistrează ca o ieșire obișnuită din patrimoniu creditând conturile de „Imobilizări” și debitând conturile de amortizări corporale și necorporale, cu valoarea amortizată și contul „Cheltuieli privind operațiunile de capital” pentru valoarea neamortizată. Concomitent, se impută lipsurile, debitând contul „Debitori diverși” și creditând „Venituri din operațiuni de capital”.

Lipsurile de inventar la materii prime se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli cu materii prime” și creditul contului „Materii prime”.

Lipsurile de inventar la obiecte de inventar se înregistrează în debitul contului „Uzura obiectelor de inventar” și în creditul contului „Obiecte de inventar”.

Lipsurile de inventar la produse și animale se înregistrează în debitul cont „Venituri din producția stocată”, și în creditul conturilor

„Semifabricate”, „Produse finite”, „Produse reziduale”, „Animale și păsări”.

Lipsuri de inventar la mărfuri se înregistrează în debitul contului „Chetuieli privind mărfurile” și creditul contului „Mărfuri”.

Lipsuri de inventar la ambalaje se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli privind ambalajele” și în creditul contului „Ambalaje”.

În urma înregistrării inventarierii, se realizează sporirea datelor contabile în cazul plusurilor, respectiv diminuarea lor în cazul lipsurilor, astfel că în final soldurile conturilor corespund cu realitatea faptică stabilită cu ocazia inventarierii.

8.3. INVENTARUL – DOCUMENT DE EVIDENȚĂ PRIVIND STĂREA PATRIMONIULUI

Inventarul este documentul de natură contabilă în care sunt trecute toate elementele componente ale patrimoniului constatate faptic sub aspect cantitativ, calitativ și valoric.

În structura inventarului se cuprind mai întâi elementele patrimoniale sub forma activelor, continuând cu elementele patrimoniale sub forma pasivelor și terminând cu bunurile extrapatrimoniale aflate temporar în cadrul întreprinderii.

Deși, conținutul inventarului își găsește reflectarea în conținutul bilanțului, între ele există unele deosebiri. Astfel, bilanțul se întocmește pe baza datelor din conturi și reflectă existența elementelor patrimoniale pe grupe ale acestora, în expresie valorică, în timp ce inventarul se întocmește pe baza constatărilor factice, reflectând existența elementelor patrimoniale în mod analitic, pe feluri, calități sortimente, atât cantitativ, cât și valoric.

În timp ce inventarul cuprinde numai existența mijloacelor și surselor, bilanțul cuprinde în plus și rezultatele financiare ale activității pe perioada pentru care se întocmește.

Totodată, data întocmirii inventarului nu coincide cu data întocmirii bilanțului.

CAPITOLUL IX

FORME DE CONTABILITATE

9.1. FORMA DE CONTABILITATE — MODALITATE DE ORGANIZARE A CICLULUI DE PRELUCRARE A DATELOR

De la apariția datelor contabile până la prezentarea lor finală ca indicatori economici, acestea parcurg mai multe etape de prelucrare.

Esența etapelor de prelucrare constă în: deschiderea conturilor, întocmirea documentelor justificate; prelucrarea documentelor și înregistrarea lor în conturi; calculația costurilor, veniturilor, și rezultatelor; verificarea exactității datelor înregistrate; întocmirea bilanțului contabil.

Toate aceste etape operaționale, formează **ciclul contabil de prelucrare a datelor**, care este prezentat în fig. 9.1.

Din punct de vedere teoretic și metodologic, ciclul contabil de prelucrare a datelor se întemeiază pe metoda contabilității. Ea concretizează prin fluxurile de prelucrare atât concepția metodei cât și procedeele sale de lucru.

În concordanță cu metoda contabilității, concepția și metodologia ce stau la baza ciclului de prelucrare a datelor sunt definite de principiile partidei duble. Dubla înregistrare, corespondența conturilor, relațiile dintre conturile sintetice și analitice, dintre evidența sistematică și cea cronologică, dintre activ și pasiv, constituie principii ale partidei duble care stau la baza ciclului contabil de prelucrare a datelor.

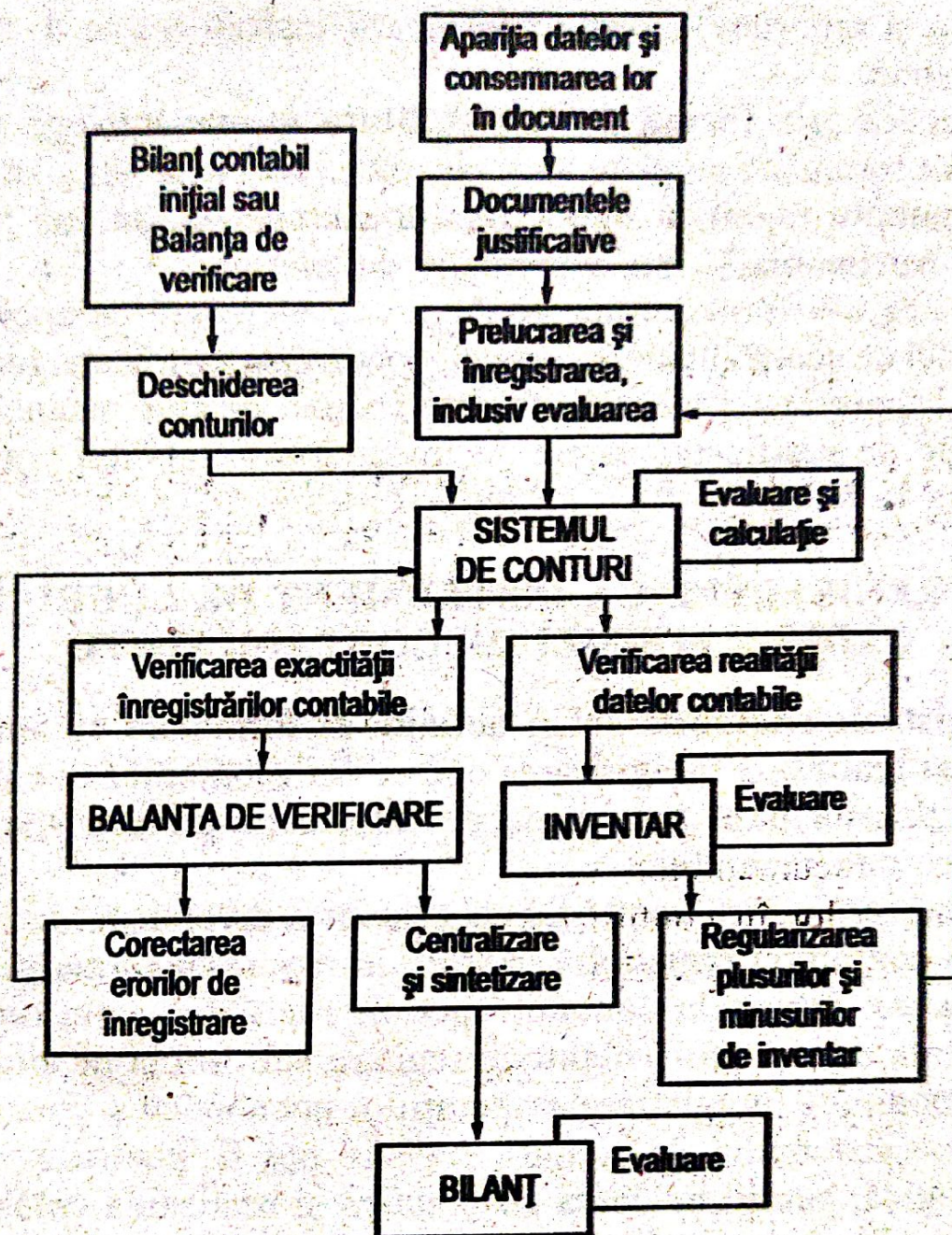


Fig. 9.1. Ciclul contabil de prelucrare a datelor

Îmbinarea și executarea etapelor ciclului contabil de prelucrare a datelor se realizează prin intermediul formei de contabilitate. **Forma de contabilitate** exprimă modul de organizare a ciclului contabil și de prelucrare a datelor în scopul obținerii fondului de informații care să caracterizeze în expresia valorică, starea și mișcarea patrimoniului.

Modul de prelucrare a datelor în cadrul ciclului contabil formează conținutul formei de contabilitate, iar formularele de

evidență și raportare a datelor formează instrumentele de lucru ale acesteia.

De aceea prin **formă de contabilitate** se mai înțelege și un sistem de formulare corelate între ele, care servesc la înregistrarea, după anumite reguli, a operațiilor economice ce au loc într-o unitate patrimonială, într-o perioadă de gestiune.

În categoria formularelor contabile ca elemente componente ale formei de contabilitate se cuprind: documente justificate, registre contabile, purtătorii tehnicii de date (benzi, discuri magnetice), balanțele de verificare, listele de inventariere, bilanțul contabil și anexa la bilanț.

9.2. REGISTRELE CA INSTRUMENT DE LUCRU ÎN CADRUL FORMEI DE CONTABILITATE

Registrele contabile pot fi definite ca formulare cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea operațiilor economice în conturi, iar pe această bază furnizarea de informații privind starea și mișcarea patrimoniului.

Teoria și practica contabilă au generat o diversitate de forme privind conținutul registrelor. Astfel, în raport cu forma pe care o pot avea, registrele contabile pot fi: registre legate, registre sub formă de fișe (foi volante și registre sub formă de situații). După modul de înregistrare a operațiilor economice și financiare în cadrul sistemului de conturi, registre pot fi: pentru evidența cronologică, pentru evidența sistematică și realizarea combinată a acestor două forme de evidență.

Formularele folosite pentru realizarea evidenței cronologice sunt: Registru-jurnal și Nota de contabilitate.

Înregistrările operațiilor patrimoniale în Registrul-Jurnal cuprind elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ, sumele parțiale și totale explicațiile și conturile debitoare și creditoare corespunzătoare operațiilor efectuate.

Notele contabile, în care se înregistrează cronologic și sistematic operațiile patrimoniale, grupate în funcție de natura lor, pot îndeplini funcția de registru-jurnal.

Registrul inventar este document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ, și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor de bilanțul contabil, inventariate conform normelor legale. Elementele patrimoniale înregistrate în registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul fiecărei post de bilanț.

Modelul de principiu al **registrului-jurnal** care poate fi folosit și ca notă de contabilitate este următorul.

Tabelul 9.1.

REGISTRUL-JURNAL

Nr. 0 per.	DATA	DOCUMENT		EXPLICAȚII	SIMBOLURI CONTURI		SUME	
		FELUL	Nr.		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
*	*	*	*	REPORT	*	*		
*	*	*	*	DE REPORTAT	*	*		

Registrele pentru **evidență sistematică** servesc la înregistrarea și gruparea operațiilor economice și financiare în raport cu natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp și în sensul modificării contului. Formularele folosite în acest scop sunt denumite **cartea mare** și au mai multe forme.

Mai des utilizate sunt:

a) Sub formă de fișă de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente a rulajului debitor sau creditor.

Tabelul 9.2.

FIȘĂ DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE

Contul					Simbol cont		Pag.
Data	Documentul		EXPLICAȚIA	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Sold
	Felul	Nr					

b) Sub formă de fișe sintetice șah sau pe conturi corespondente:

Tabelul 9.3.

FIȘĂ SINTETICĂ ȘAH

Contul					Credit Debit		Pag.		
Nr. din jurnal	Data operație	SUMA	Conturi corespondente						

c) În măsura în care documentele justificative se înscriu în ordinea cronologică, fișa sintetică șah poate avea forma unui jurnal care este destinat numai pentru creditul conturilor. Din această cauză, la sfârșitul fiecărei luni, pe baza centralizării și grupării datelor din jurnal se completează pentru rulajele și soldul conturilor sintetice la nivelul unui an de gestiune în Cartea-Mare.

Tabelul 9.4.

CARTEA-MARE

Contul									
Luna	Conturi corespondente						Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD
							la 1 1 19...		Debitor Creditor
ian									
feb									
dec									

d) Registrele pentru evidență contabilă, în care operațiile sunt înregistrate simultan atât în ordine cronologică cât și sistematizat pe genuri de operații de aceeași natură, acestea sunt folosite în unitățile economice sau bugetare cu un volum mic de operații ce folosesc forma de Jurnal-Carte mare.

Tabelul 9.5.

JURNAL-CARTEA MARE

JURNAL		CATRTEA MAREA					
Nr. rând	Articol contabil	Materii prime		Furnizori		TVA deduc.	
		D	C	D	C	D	C
1	1.01.1996 SOLD ÎNȚIAL						
2	15.02.1996						
	% = 401 472.000				472.000		
	300 400.000	400.000				72.000	
	4426 72.000						

e) Registrul inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează grupat, toate elementele patrimoniale inventariate de unitate potrivit reglementărilor în vigoare, precum și a conținutul bilanțului acesteia.

La sfârșitul fiecărui an, după aprobarea bilanțului contabil, în prima parte a acestui registru se înscriu elementele de inventar după natura lor, pentru a putea justifica conținutul fiecărui post din bilanțul contabil. Partea a doua a registrului-inventar conține bilanțul contabil anual și contul de profit și pierdere obținut prin fotocopiere.

Tabelul 9.6.

REGISTRU-INVETAR

Nr.crt.	Obiectul inventarierii	Data inventarierii	Valoarea		Diferențe necompensate	
			Scriptică	Faptică	+	-

După sfera de cuprindere a datelor, registrele contabile se împart în: registre de evidență sintetică, registre de evidență analitică și registre combinate.

Tipurile de registre prezentate mai sus se folosesc în cadrul

tuturor tehnicilor de prelucrare și înregistrare a datelor. Ceea ce deosebește registrele, unul de altul, este forma de prezentare, conținutul rămânând același.

9.3. FORMELE DE CONTABILITATE UTILIZATE

În evoluția sa contabilitatea a cunoscut mai multe forme de prelucrare și redare a datelor, determinate de creșterea proprietăților informative ale contabilității, concomitent cu perfecționarea tehnicilor de prelucrare a datelor.

Fiecare formă de contabilitate se distinge prin procedura sau modul de prelucrare a datelor și prin structura registrelor folosite pentru redarea înregistrărilor.

Procedura sau modul de prelucrare a datelor vizează maniera de organizare a ciclului contabil în vederea realizării evidenței cronologice și a celei sistematice, a celei sintetice cu cea analitică.

Pentru obținerea acestor categorii de evidențe se pot folosi următoarele tipuri de prelucrare: prelucrare paralelă, prelucrarea succesivă și prelucrarea integrată.

În cadrul prelucrării paralele ciclul contabil, începând cu intrarea datelor în sistem, se definitivează în fluxuri informaționale distincte orientate pe fiecare categorie de evidență, astfel:

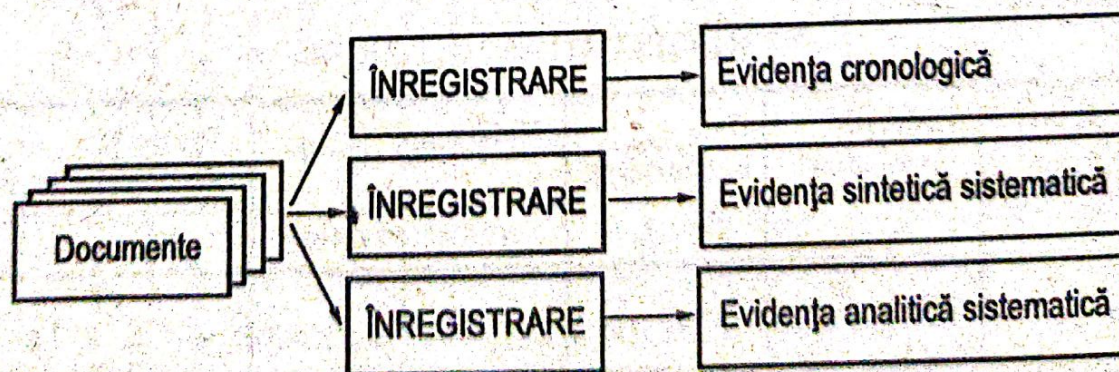


Fig. 9.2. Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării paralele.

Dacă se utilizează prelucrarea succesivă, fiecare categorie de evidență se transformă într-o sursă de date pentru celelalte. De

exemplu, pe baza evidenței cronologice se realizează în continuare, evidența sistematică analitică sau sintetică, astfel:

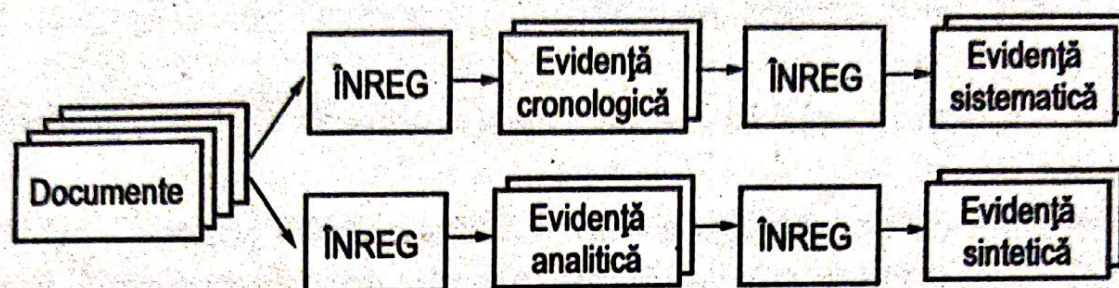


Fig. 9.3. Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării succesive

În situația în care se folosește prelucrarea integrată, categoriile perechi de evidențe se realizează simultan. De exemplu, prin suprapunerea registrelor, cu folosirea indigoului se obțin simultan înregistrarea cronologică cu cea sistematică, respectiv analitică și sintetică. Dacă este utilizată tehnica electronică, prin introducerea în calculator a datelor o singură dată se obțin toate categoriile de evidente contabile, inclusiv bilanțul și anexele de bilanț.

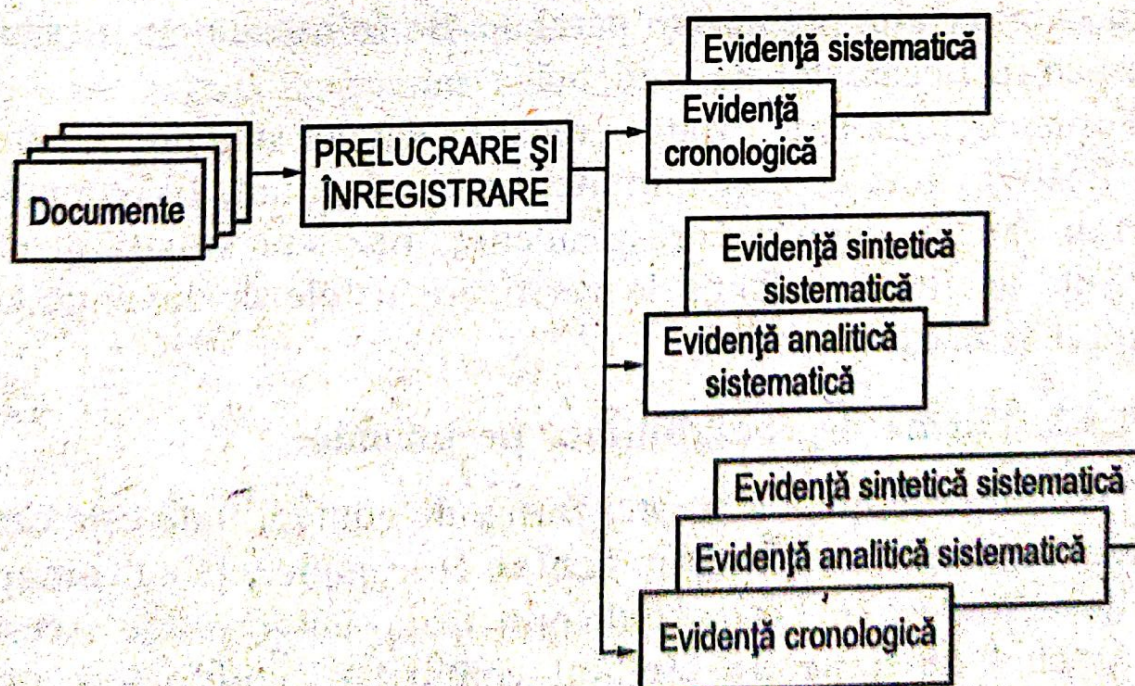


Fig. 9.4. Structura fluxurilor informațiilor în cadrul prelucrării integrate.

Un alt element de procedură este cel al structurii înregistrării contabile. În acest sens se pot folosi două variante:

a) prin dezvoltarea pe conturi corespondente a debitului și creditului fiecărui cont;

b) prin dezvoltarea pe conturi corespondente numai a creditului fiecărui cont.

Formele de contabilitate mai des utilizate în practică au fost: forma cartea-mare (italiană); forma jurnal-cartea-mare; forma maestru-șah; forma de contabilitate pe jurnale; forma copiografică (Ruff).

În prezent în țara noastră se practică formele de contabilități: maestru-șah și forma de jurnale.

9.3.1. Forma de contabilitate MAESTRU-ȘAH

Principala trăsătură a acestei forme de contabilitate este cea a dezvoltării pe conturi corespondente, la nivel de document justificativ, a debitului și a creditului fiecărui cont.

Ciclul contabil de prelucrare a datelor se realizează, cu precădere, pe baza criteriului prelucrării paralele. Se folosesc registre separate pentru fiecare fel de evidență.

Formularele de înregistrare și redare a datelor sunt documentele justificative, nota de contabilitate, registrul jurnal, fișa sintetică tip șah sau cu conturi corespondente, fișe sau situații pentru evidența analitică, bilanța de verificare listele de inventariere, bilanțul și anexa de bilanț.

9.3.2. Forma de contabilitate pe jurnale

Trăsătura esențială a acestei forme de contabilitate este cea a dezvoltării creditului fiecărui cont în corespondență cu conturile debitoare respective. Formularele principale sunt jurnalele. Acestea se deschid lunar pentru creditul conturilor și oglindesc toate operațiile din cursul lunii în creditul unuia sau mai multor conturi, în corespondență cu conturile debitoare, respective. Debitul fiecărui cont desfășurat pe conturi corespondente creditoare se obține

într-o formă centralizată la sfârșitul fiecărei luni prin gruparea datelor din jurnale. În acest scop se întocmește cartea-mare, în cadrul căreia se stabilesc lunar rulajele debitoare desfășurate pe conturi corespondente creditoare, rulajul creditor ca total valoric și soldul fiecărui cont. Pentru unele conturi se întocmesc situații speciale privind debitul în corespondență cu conturile creditoare.

Ciclul de prelucrare a datelor este integrat, pentru evidența cronologică și sistematică, realizate prin intermediul jurnalelor și neintegrat, pentru evidența analitică și sintetică.

Formularele proprii acestei forme de contabilitate sunt: documentele justificative, jurnalele pentru conturi, cartea-mare, pentru debitul și creditul conturilor, fișe sau situații pentru evidența analitică, balanța de verificare, listele de inventariere, bilanțul contabil și anexa la bilanț.

Înregistrările în jurnal, situații și fișe se fac cronologic și sistematic direct din documentele justificative, contate anterior. La sfârșitul lunii prin centralizarea și gruparea datelor din jurnale se realizează înregistrează în cartea-mare, ca instrument pentru evidența sintetică sistematică. La sfârșitul lunii se întocmesc balanțe de verificare a conturilor sintetice și analitice.

CAPITOLUL X

DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE

10.1. BILANȚUL CONTABIL

10.1.1. Conținutul și structura bilanțului contabil

Bilanțul este un procedeu specific al metodei contabilității care se întocmește respectând principiul dublei reprezentări a patrimoniului și este considerat cel mai reprezentativ instrument de analiză și control folosit de contabilitate.

Bilanțul este o lucrare care se elaborează pe baza unor norme metodologice unice și cuprinde indicatorii valorici corelați la nivelul macroeconomic. El se întocmește obligatoriu anual, precum și în situația fuziunii sau încetării activității societăților comerciale.

Regiile autonome și societățile comerciale cu capital majoritar de stat întocmesc și bilanțuri trimestriale.

Bilanțul contabil se compune din: Bilanț, Contul de profit și pierderi și Anexe. Instituțiile publice întocmesc în locul contului de profit și pierderi, contul de execuție.

Bilanțul se întocmește pe baza informațiilor din conturi. În acest scop se efectuează o serie de lucrări pregătitoare, cum sunt: întocmirea balanței de verificare a conturilor, inventarierea patrimoniului și stabilirea diferențelor dintre evidența contabilă și situația reală; înregistrarea operațiilor de regularizare referitoare la diferențele de inventar constatate, amortizări, provizioane; delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor; calcularea rezultatului exercițiului; completarea bilanțului contabil.

Bilanțul unităților patrimoniale care desfășoară activități economice cuprinde toate elementele de activ și pasiv grupate după destinația pe care o au și după sursa lor de procurare.

În activul bilanțului se cuprind următoarele grupe de elemente:

a) **activele imobilizate**, care cuprind la rândul lor următoarele subgrupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare;

b) **activele circulante** care cuprind următoarele subgrupe: stocuri, creanțe, titluri de plasament, disponibilități bănești și alte valori;

c) **conturile de regularizare și asimilate-activ**, formate din cheltuieli înregistrate în avans, diferențe de conversie-activ și alte elemente tranzitorii și de regularizat;

d) **primele de rambursare a obligațiunilor**.

De menționat că, în grupa activelor circulante se înscrie în mod distinct „capitolul social subscris și nevărsat”.

Pasivul bilanțului cuprinde următoarele grupe principale de elemente:

a) **capitaluri proprii** formate din: capitalul social sau individual, primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat și cel nerepartizat, fondurile, subvențiile pentru investiții, provizioanele reglementate;

b) **provizioanele pentru riscuri și cheltuieli**;

c) **obligațiile** formate din: obligații față de stat, obligații față de personal, obligații privind asigurările și protecția socială, alte obligații;

d) **conturile de regularizare și asimilate-pasiv**, cum sunt: veniturile înregistrate în avans, diferențele de conversie-pasiv, alte elemente tranzitorii și de regularizat-pasiv.

La întocmirea bilanțului contabil se au în vedere o serie de probleme, cum sunt:

– posturile înscrise în activul și pasivul bilanțului să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor patrimoniale stabilite pe baza inventarierii;

– nu sunt admise compensări între prosturile de activ și pasiv, precum și între cheltuieli și venituri:

Una din cele mai importante probleme privind întocmirea bilanțului este cea legată de evaluarea posturilor sale, pentru a conferi acestuia o valoare informațională sporită, respectiv, imaginea fidelă a patrimoniului. Astfel, la încheierea exercițiului financiar elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă, se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii: pentru elementele de activ, diferențele constante în plus între valoarea de inventar și valoarea de înregistrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus se înregistrează pe seama amortizării, când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea de intrare. Pentru elementele de pasiv, diferențele constatăte în minus nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează prin constituirea unui provizion.

Ca regulă de elaborare a bilanțului este aceea că soldurile debitoare ale conturilor se transpun în posturile de activ, iar soldurile creditoare se transpun în posturile de pasiv. De la această regulă fac excepție conturile cu funcțiile de rectificare a valorii unor mijloace economice, cum sunt, de exemplu: contul „Uzura imobilizărilor necorporale”, „Uzura imobilizărilor corporale” care deși au solduri creditoare apar în activul bilanțului, pentru a-și putea realiza funcția de rectificare pe care o au.

Deși, este evidentă legătură între contabilitatea curentă și bilanț, nu toate conturile din contabilitatea curentă se găsesc reflectate ca posturi bilanțiere. Există conturi folosite în contabilitatea curentă

care nu apar deloc în bilanț, fie pentru că își încheie funcționarea înainte de întocmirea bilanțului și nemaivând sold, nu apar în bilanț, fie că sunt conturi extrabilanțiere. Bilanțul conține numeroase astfel de excepții, respectiv posturi care înglobează solduri ale mai multor conturi folosite în contabilitatea curentă cu conținut economic apropiat. O astfel de situație o prezintă posturile de activ: „Materii prime”, „Materii consumabile”, „Produse finite”, „Mărfuri” și altele atât din activ, cât și din pasiv. Există și conturi care pot să apară ca posturi distincte fie în activul, fie în pasivul bilanțului, în funcție de soldul pe care îl au. Asemenea exemple pot fi: „impozitul pe profit”, „Decontări între unitate și subunități”, „Deconturi între subunități”, „Profit și pierdere”. În scopul folosirii ca instrument de analiză și control, toate informațiile din bilanț se prezintă în două momente și anume, la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. În activitatea practică a unităților patrimoniale se întocmesc două tipuri de bilanț: în sistem de bază, și în sistem simplificat.

Bilanțul contabil este supus verificării și certificării de către cenzori, contabili, autorizați și experți contabili. Prin certificarea bilanțului contabil se confirmă că acesta redă imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului exercițiului.

Bilanțul contabil se aprobă și se publică într-o formă simplificată. După certificare și aprobare, însoțit de raportul cenzorilor se depune la direcția generală a finanțelor publice și controlul financiar de stat județeană și a municipiului București.

Modelul de structură a bilanțului se prezintă în paginile următoare.

Tabelul 10.1

BILANȚ
întocmit la 31 XII 1996
SISTEM DE BAZĂ

ACTIV

(în lei)

Nr. gr. rd. cod	Denumirea posturilor	Exercițiul financiar			
		Încheiat			Precedent
		Valoare contabilă	Amortizări și Provizioane	Valoare netă contabilă	
0	1	2	3	4	5
01	Cheltuieli de constituiri și de cercetare dezvoltare (ct. 201+203+2801- 2803-290*)				
02	Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805 2808-210)				
03	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)				
04/01	TOTAL IMOBILIZĂRI NECONRPORALE (ct. 01 la 03)				
05	Terenuri (ct. 211 2810-293*)				
06	Clădiri (ct. 2121- 2811-291*)				
07	Construcții speciale (ct. 2122-2812-291*)				
08	Mașini și utilaje (ct. 2123 +2125-2813-2815-291*)				

continuare

continuare

09	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128+2814-2817-2818-291*)				
10	Imobilizări în curs (ct. 231-293*)				
11/02	TOTAL IMOBILIZĂRI CORPORALE (rd. 05 la 10)				
12	Titluri de participare (ct. 261-269*-296*)				
13	Alte titluri imobilizate (ct. 262+263+269*-296*)				
14	Creanțe imobilizate (ct. 267-296*)				
15/03	TOTAL IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 12 la 14)				
16/04	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd 04+11+ 15)				
17	Stocuri de materii prime, materiale, obiectele de inventar și stocuri aflate la terți (ct. 300+301+/-308+321-322+/-323+/-328+351+352+354+356+357+358+390-391-395)				

continuare

continuare

18	Producția în curs de execuție (ct. 331+332-393)				
19	Produse (ct. 341+345+346+/-348-394)				
20	Animale (ct. 361+/-368-396)				
21	Mărfuri (ct. 371+/-378-397+381-396)				
22/05	TOTAL STOCURI				
23/06	ALTE ACTIVE CIRCULANTE (ct. 409)				
24/07	Clienți și conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-191)				
25/08	Alte creanțe (ct. 425+4282+4382+441**+442+4428**+445+446**+447+4482+4581+461+481**+482**-495-496)				
26/09	Decontări cu asociații privind capătul (ct. 456)				
27/10	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590)				
28/11	Conturi la bănci, casă și acreditive (ct. 511+512+5187+531+532+541+542)				
29	TOTAL CREANȚE (rd. 23 la 28)				

continuare

continuare

30/12	TOTAL ACTIVR CIRCULANTE (rd. 22 la 29)				
31/13	Cheltuieli efectuate în avans				
33/15	TOTAL CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ȘI ASIMILATE (rd. 31+32)				
34/16	PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR (ct. 169)				
35/17	TOTAL GENERAL ACTIV (rd. 16+30+33+34)				

PASIV

(în lei)

Nr. gr. rd. cod	Denumirea posturilor	Exercițiul financiar	
		Încheiat	Precedent
0	1	2	3
40/18	Capital social (ct. 101)		
41/19	din care: Capital subscris vărsat (ct. 1012)		
42/20	Contul întreprinzătorului individual-sold creditor (ct. 108)		
42/21	– sold debitor		
44/22	Prime legate de capital (ct. 104)		
45/23	Diferențe din reevaluare (ct. 105)		
46/24	Rezerve (ct. 106)		

continuare

continuare

47/25	Rezultatul reportat (ct. 107) Profitul nerepartizat		
48/26	Pierdere neacoperită Rezultatul exercițiului (ct. 121)		
49/27	Profit (ct. 121)		
50/28	Pierdere (ct. 121)		
51/29	Repartizarea profitului (ct. 129)		
52/30	Fonduri (ct. 112+112+118)		
53/31	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)		
54/32	Suvenții pentru investiții (ct. 131)		
55/33	Provizioane reglementate (ct. 141)		
56/34	I. TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 40+42- 43+43 la 47-48+49- 50-51+52-53+54+55)		
57	Provizioane pentru riscuri (ct. 1511+1512)=1518*)		
58	Provizioane pentru cheltuieli (ct. 1513+1514+1518*)		
59/35	II. TOTAL PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI (ct. 57/58)		

continuare

continuare

60/36	Împrumuturi și datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512**+5186+519)		
61/37	Furnizori și conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)		
62/38	Clienți creditori (ct. 419)		
63/39	Alte datorii (ct. 421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441**+4423+4428***+444+446***+481+4483+451***+455+457+4582+462+509+481**+482***)		
64/40	III. TOTAL DATORII (rd. 60 la 63)		
65/42	Diferențe de conversie (ct. 477)		
67/43	IV. TOTAL CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE (rd. 65-66)		
68/44	TOTAL GENERAL PASIV (rd. 56+59+64+67)		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

**) Soldurile debitoare ale conturilor respective

***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

10.1.2. Funcțiile Bilanțului

Ca instrument principal de sinteză și raportare bilanțul contabil îndeplinește două funcții principale – funcția de generalizare a informațiilor contabile și funcția de informare.

Funcția de generalizare a informațiilor contabile este aceea care îi conferă o importanță deosebită, transformându-l într-un instrument principal de analiză și control a situației patrimoniale, a situației economico-financiare a întreprinderii.

Caracteristica principală a acestei funcții este dată de felul specific de sistematizare și grupare a informațiilor contabile după caracteristicile comune pe care le au și după valoarea lor informativă. Astfel, prezentarea informațiilor contabile care sunt dispersate într-un număr, relativ mare de conturi, capătă o imagine clară, fiind capabilă să caracterizeze întreaga activitate economică a unității. Prezentarea bilanțului pe cele două părți, respectiv activ și pasiv și apoi a fiecărei părți în grupe, capitole și posturi bilanțiere, sunt elemente de sistematizare care concretizează generalizarea informației contabile cu ajutorul bilanțului.

Funcția de generalizare a informațiilor pe care o îndeplinește bilanțul se mai concretizează și în centralizarea acestuia la nivelul ierarhic. Desigur, generalizarea informațiilor se realizează în primul rând, la nivelul unităților și apoi prin centralizare se extinde până la nivelul economiei naționale, realizând astfel gradul cel mai înalt de generalizare.

Funcția de informare a bilanțului este deosebit de importantă, deoarece asigură informarea pe cei în drept asupra conținutului activității desfășurate, precum și a terțelor persoane juridice și fizice interesate. Astfel, bilanțul devine instrument de bază pentru informare asupra activității economico-financiare, cel mai reprezentativ tablou sintetic al acesteia. Această funcție este realizată direct de bilanț, cât și de anexele sale, asupra celor mai importante aspecte ale activității economico-financiare.

Funcția de informare se adresează, în primul rând, conducerii întreprinderii, în baza informațiilor acestuia se iau deciziile privind modul de a se acționa în perioada următoare, în vederea remedierii

unor deficiențe și pentru a perfecționa calitatea activității desfășurate. Informarea externă se referă la unitățile și organismele din afara unității, regii, ministere, instituții financiare bancare, organismele de asigurare și protecție socială, diverse persoane fizice interesate.

Funcția de informare se realizează pe baza unui proces amplu de analiză și control a activității economice a întreprinderii. Întocmirea bilanțului este urmată de analiza asupra diferitelor elemente structurale ale sale. Analiza activității economice pe bază de bilanț se realizează printr-o varietate de procedee și tehnici care au în vedere compararea datelor efective cu cele prestabilite, compararea datelor din mai multe bilanțuri succesive întocmite de aceeași unitate, analiza corelațiilor ce trebuie să existe între diferitele elemente structurale ale bilanțului. În acest scop se folosește în mod frecvent analiza bilanțului pe orizontală, analiza pe verticală și analiza combinată.

Analiza bilanțului pe orizontală presupune, în primul rând, verificarea primei și celei mai importante corelații pe care se întemeiază bilanțul, respectiv egalitatea între totalul activului și totalul pasivului. În principiu trebuie să se stabilească corelații, la nivelul perechilor de grupe din activ și pasiv, între care trebuie să existe egalitate. De regulă apariția inegalităților se datoresc unor situații nenormale apărute în activitatea unității.

Analiza bilanțului pe verticală se face distinct pe cele două părți ale sale, fără a se urmări corelațiile între ele. În baza acestei analize se constată dinamica diferitelor elemente patrimoniale folosind indicatorii înscriși în cele două coloane, la începutul și sfârșitul exercițiului. Analiza pe verticală mai oferă informații importante în ceea ce privește noii indici de structură cum ar fi, de exemplu, ponderea imobilizărilor față de celelalte active, a căror creștere poate să fie datorată micșorării activelor circulante în urma creșterii vitezei lor de rotație. Același lucru este valabil și în ceea ce privește analiza pe verticală a pasivului, care oferă informații importante privitoare la dinamica fiecărei categorii de surse de la începutul exercițiului până la finele acestuia, scoțându-se în evidență factorii care au determinat indicatorii de structură privitor la podnerea fiecărei categorii

de surse care semnifică aspecte din activitatea financiară, a unității, aspecte care pot fi favorabile sau nefavorabile.

Analiza combinată a bilanțului este tehnica de analiză cea mai frecvent utilizată și constă în aplicarea concomitentă atât a analizei pe orizontală, cât și a analizei pe verticală. Scopul acestei analize este determinarea unor indicatori și indici specifici echilibrului financiar: gradul de lichiditate, solvabilitatea unității patrimoniale, necesarul de fond de rulment, trezoreria netă și alții.

10.2. CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERI

Spre deosebire de bilanț, care este documentul de descriere a situației patrimonial-financiare a unei unități patrimoniale la un moment dat, inclusiv mărimea rezultatului obținut, contul de profit și pierdere este documentul care explică modul de obținere a rezultatului, permițând totodată, desprinderea concluziilor legate de performanțele obținute de întreprindere.

Întreprinderea ca organism economico-social independent are ca principal obiectiv obținerea de profit. Din compararea efortului făcut de întreprindere, măsurat de contabilitate prin mărimea de cheltuieli, adică consum de factori în procesul de exploatare, cu efectul obținut, măsurat de contabilitate prin mărimea veniturilor, se obține rezultatul care poate fi pozitiv-profit sau negativ-pierdere. Pierderea rezultă atunci când factorii de producție au fost consumați nerational, când cheltuielile efectuate nu au acoperire din veniturile proprii. Profitul rezultă atunci când efectul este mai mare decât efortul, când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.

În general contul de profit și pierdere cuprinde ca elemente: cifra de afaceri, veniturile și cheltuielile exercițiului financiar, grupate după natura lor și rezultatul exercițiului financiar (profit sau pierdere). La rândul său rezultatul exercițiului financiar cuprinde: rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit. Determinarea acestor elemente se face într-un sistem de calcule agregate, așa cum rezultă din modelul contului de profit și pierdere, prezentat în tabelul 10.2.

Tabelul 10.2.

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
întocmit la 31 XII 1996
SISTEM DE BAZĂ

	INDICATORI	EXERCITIUL FINANCIAR	
		ÎNCHEIAT	PRECEDENT
0	A	1	2
01	Vânzări de mărfuri (ct. 707)		
02	Producția vândută (ct. 70-707)		
03	CIFRA DE AFACERI (ct. 70) rd. 01+02)		
04	Producția stocată (+;-) (ct. 71)		
05	Producție imobilizată (ct. 72)		
06	Producția exercițiului (rd. 02+04+05)		
07	Subvenții de exploatare (ct. 74)		
08	Alte venituri din exploatare (ct. 75)		
09	Venituri din provizioane privind exploatarea		
10/1	TOTAL VENITURI DIN EXPLOATARE (rd. 03 la 05-07 la 09)		
11	Costul mărfurilor vândute (ct. 607)		
12	Materii prime și materiale consumabile (ct. 600 - 601)		
13	Combustibil de energie și apă (ct. 606)		
14	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606)		
15	Cheltuieli materiale total (rd. 12 la 4)		
16	Lucrări și servicii executate de terți (ct. 61+62)		
17	Impozite taxa și vărsăturile asimilate (ct. 63)		

18	Salarii personal (ct. 641)		
19	Asigurări și protecția socială (ct. 645)		
20	Cheltuieli cu personalul-total (rd 18-19)		
21	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 65)		
22	Amortizări și provizioane (ct. 681)		
23/2	TOTAL CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE (rd. 11 la 14+14+16 la 19+24+22)		
24/A	REZULTATUL DIN EXPLOATARE		
	PROFIT (rd. 10-23)		
	PIERDERI (rd. 23-10)		
26	Titluri și creanțe imobilizate (ct. 761+762+763)		
27	Titluri de plasament (ct. 761)		
28	Diferențe de curs valutar (ct. 765)		
29	Alte venituri financiare (ct. 766+767+786)		
30	Provizioane (ct. 768)		
31/III	TOTAL VENITURI FINANCIARE (rd. 16 la 30)		
32	Creanțe imobilizate (ct. 663)		
33	Titluri de plasament (ct. 664)		
34	Diferențe de curs valutar (ct. 665)		
35	Alte cheltuieli financiare (ct. 666+667+668)		
36	Amortizări și provizioane (ct. 686)		
37/IV	TOTAL CHELTUIELI FINANCIARE (rd. 32 la 36)		
B	REZULTATUL FINANCIAR		

38	PROFIT (rd. 31-37)		
39	PIERDERE (rd. 37-31)		
	REZULTATUL CURENT AL EXERCITIULUI		
40	PROFIT (rd. 10+31-23-37)		
41	PIERDERE (rd. 23+37-10-31)		
42	Operații de gestiune (ct. 771)		
43	Operații de capital (ct. 772)		
44	Provizioane (ct. 787)		
45/V	TOTAL VENITURI EXCEPȚIONALE (rd. 42 la 44)		
46	Operații de gestiune (ct. 671)		
47	Operații de capital (ct. 672)		
48	Amortizări și provizioane (ct. 687)		
49/VI	TOTAL CHELTUIELI EXCEPȚIONALE (rd. 46 la 48)		
C	REZULTATUL EXCEPȚIONAL AL EXERCITIULUI		
50	PROFIT (rd. 45-19)		
51	PIERDERE (rd. 19-45)		
52	IMPOZIT PE PROFIT		
D	REZULTATUL EXERCITIULUI		
53	PROFIT (rd. 10+31-45-23-37-49-52)		
54	PIERDERI (rd. 23+37+49+52-10-31-15)		

10.3. ANEXELE LA BILANȚ

Anexele sunt documente suplimentare care au menirea de a completa, detalia și explica datele raportate prin bilanț și prin contul de rezultate, cuprinzând date referitoare la situația patrimonială și financiară, precum și la rezultatele aferente exercițiului

financiar. Acestea sunt: „Repartizarea profitului”, „Situația stocurilor și a producției în curs”, „Situația creanțelor și datoriilor”, „Determinarea rezultatului fiscal”, „Repartizarea rezultatului”, „Situația altor provizioane”, „Date informative”, „Balanța imobilizărilor necorporale, corporale și financiare” și „Alte informații privind regulile și metodele contabile și date complementare”.

Totodată, sunt prezente informații suplimentare cu privire la: metodele de evaluare aplicate pentru diferite posturi bilanț și contul de profit și pierdere; menționarea și justificarea cazurilor de modificare a acestora; metode utilizate pentru calculul amortismentelor și provizioanelor; cauzele pentru anumite posturi din bilanț și contul de rezultate dacă nu sunt compatibile de la un exercițiu financiar la altul, precum și alte informații pe care unitatea le consideră utile pentru aprecierea modului de întocmire a bilanțului contabil pentru exercițiul financiar încheiat.

Partea a II-a

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTEPRINDERILOR

CAPITOLUL I

SISTEMUL CONTABILITĂȚII CAPITALURILOR

1. Conținutul și structura capitalurilor

În general, capitalul este sursa proprie permanentă a activelor titularului de patrimoniu. În mod concret, capitalul reprezintă expresia bănească a valorilor economice investite de către proprietari. Astfel că, prin structurile de capitaluri sunt delimitate sursele de finanțare cu caracter permanent referitoare la bunurile economice care formează activele de patrimoniu ale întreprinderii.

Capitalul întreprinderii poate fi: capitalul propriu și capitalul străin.

Capitalul propriu este acela care aparține de drept proprietarilor, având caracterul de capital neexigibil (nerambursabil).

Capitalul străin, este acela care provine de la alte persoane fizice sau juridice și care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen, care poate fi termen lung (de peste un an), sau termen scurt.

Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează **capitalul permanent al întreprinderii**.

Capitalul propriu corespunde finanțării asigurate de proprietari sub forma aporturilor în bani și în natură (sub forma diferitelor categorii de buhuri de natura imobilizărilor și a activelor circulante).

De menționat că în cadrul societăților în nume colectiv și în societățile în comandită simplă, care sunt societăți de persoane, precum și parțial

în societățile cu răspundere limitată, valoarea aporturilor, care constituie fracțiuni din capitalul societăților, poartă denumirea de **părți sociale**, iar în celelalte societăți, de **acțiuni**. Deci, acțiunile și părțile sociale sunt fracțiuni din capitalul unei societăți stabilite la valori egale prin statutul societăților, această mărime purtând denumirea de **valoare nominală** a acțiunilor sau părților sociale, și care rămâne o valoare relativ constantă, de referință. Totodată acțiunile au și o formă concretă de manifestare, ele se prezintă ca hârtii de valoare negociabile, care se vând și se cumpără. Cumpărătorul acțiunilor poartă denumirea de **acționar**. Deci acționarul ca posesor al acțiunilor cumpărate, deține părți din capitalul unei societăți, devenind coproprietar al societății respective, iar acțiunile respective constituie **titluri de proprietate** – acte cu care ei fac dovadă că sunt proprietari ai societății respective.

Posesorii acțiunilor (acționarii) primesc anual o remunerație care se numește **dividend**, nivelul acestuia nefiind stabilit anticipat, ci numai la încheierea exercițiului financiar, în funcție de mărimea profitului obținut de societate și repartizat în acest scop. Încasarea dividendelor de către posesorii de acțiuni se face în baza **cupoanelor de dividend** care sunt atașate acțiunilor.

După emisiunea acțiunilor, ele pot fi vândute – cumpărate, astfel pot avea două feluri de operațiuni economice: operațiuni de plasament și operațiuni speculative.

Operațiunile de plasament au loc atunci când proprietarul având o sumă de bani disponibilă o investește, o plasează în acțiuni pe care le păstrează o perioadă de timp mai mare de un an în scopul obținerii anual a unui avantaj material sub formă de dividend. **Operațiile de speculații** au loc atunci când deținătorul unei sume de bani disponibilă, cumpără acțiuni pentru a le vinde în scopul obținerii unui câștig imediat din diferența de prețuri, între prețul de cumpărare și cel de vânzare. Vânzarea – cumpărarea acțiunilor se face prin intermediul pieței hârtiilor de valoare, respectiv a **bursei de valori**. Valoarea la care se vând acțiunile la bursă, în funcție de cerere și ofertă, poartă denumirea de **valoare reală, valoare bursieră, sau cotație**.

Valoarea reală poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală. Astfel, suma care se încasează în plus peste valoarea nominală se numește **primă de emisiune**, iar suma care nu se poate încasa din valoarea nominală (diferența în minus), se numește **diferență de emisiune**.

Operațiunile economice care au loc cu ocazia constituirii capitalului propriu al întreprinderii sunt: efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului și vărsarea capitalului.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscritorul declară și semnează pentru suma de bani și valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea societății. O societate comercială poate fi constituită, numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură trebuie adus integral la constituirea societății, iar cel în bani – parțial la constituire și în mai multe tranșe ulterioare în termen de maximum 5 ani.

Vărsarea capitalului este operația de punere la dispoziția societății a aporturilor subscrise.

La capitalurile proprii se mai adaugă pe parcursul funcționării societății și alte elemente, realizate prin autofinanțare cum sunt: primele legate de capital, rezervele, diferențele din reevaluare, rezultatul reportat, fondurile, subvențiile pentru investiții și provizioanele reglementate.

Capitalurile proprii plus provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, plus împrumuturile și datoriile pe termen lung formează **capitalul permanent al întreprinderii**.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt fonduri create prin autofinanțare, respectiv prin includerea unor cote-părți din cheltuieli și sunt folosite pentru finanțarea unor cheltuieli previzibile și acoperirii unor pierderi probabile, sau exigibile în perioadele următoare, precum și a cheltuielilor efectuate anticipat ce urmează a se repartiza asupra mai multor exerciții financiare. Astfel, se pot constitui provizioane pentru litigii, provizioane pentru garanții acordate clienților, provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții, provizioane pentru pierderi din schimb valutar și alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Împrumuturile și datoriile pe termen lung sunt fonduri la dispoziția întreprinderii asigurate de alte persoane fizice sau juridice și care urmează a fi restituite acestora. Ele se identifică prin următoarele elemente: credite bancare pe termen lung și mijlociu; împrumuturi pe bază de titluri (obligațiuni); datorii legate de participații; alte împrumuturi și datorii; dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor.

2. Organizarea contabilității capitalului social

2.1. Constituirea capitalului social

Capitalul social se constituie la înființarea societăților comerciale. Societățile comerciale se constituie cu respectarea prevederilor legale prin actul de voință a mai multor persoane consemnat într-un contract de societate, care se angajează să pună în comun bunuri economice în scopul realizării unei activități utile și să obțină un anumit profit.

O societate cu răspundere limitată cu acționar unic se poate constitui și prin actul de voință a unei singure persoane.

Pentru constituirea unei societăți comerciale este necesară întocmirea unor documente cu caracter juridic: contractul de societate și statutul societății, autentificarea și apoi publicarea acestora. Contractul de societate este actul de constituire în care sunt stabilite condițiile asocierii, iar statutul consfințește regulile de conducere și funcționare a societății. Contractul de societate și statutul, împreună cu cererea de autorizare, actele referitoare la proprietatea și la efectuarea vărsămintelor se depun la instanța judecătorească locală pentru autorizarea funcționării societății. **Autorizația de funcționare împreună cu contractul de societate** sunt înscrise în **Registrul comerțului** și la **Administrația financiară**, după care împreună cu statutul sunt publicate în Monitorul Oficial. Înscrierea acestora la Administrația financiară se face în scopul obținerii codului fiscal al societății, iar înscrierea în Registrul comerțului se face în scopul înregistrării societății ca persoană juridică.

Societățile pe acțiuni se pot constitui și prin subscripție publică, caz în care membrii fondatori întocmesc un prospect de emisiune, care este

autenticat de instanța judecătorească, înscris la Registrul comerțului și apoi este publicat. Subscriptorii pot fi orice persoane care doresc să cumpere acțiuni și să participe la formarea capitalului social al noii societăți. Societățile comerciale astfel constituite se numesc societăți anonime.

2.2. Evaluarea capitalului

Capitalul social este împărțit în acțiuni la societățile de capitaluri și în părți sociale la societățile de persoane. Aceste fracțiuni de capital au o valoare înscrisă pe ele numită valoare nominală care este o valoare de referință și care dă posibilitatea evaluării capitalului social al întreprinderi, astfel:

a. Capitalul social = Numărul de acțiuni $\times$ Valoarea nominală
sau: Capitalul social = Numărul de părți sociale $\times$ Valoarea nominală.

Prin vânzarea – cumpărarea titlurilor la bursă acestea capătă o altă valoare în funcție de cerere și ofertă, numită valoare reală sau cotație. În aceste condiții se poate determina valoarea capitalului societății utilizând această valoare, astfel:

b. Valoarea bursieră = Numărul de titluri $\times$ Cursul titlurilor.

Evaluarea întreprinderii se poate face și pe baza datelor din bilanț și astfel se obține valoarea bilanțieră a titlurilor, numită și valoare contabilă a titlurilor sau valoare matematică a titlurilor.

Valoarea contabilă a titlurilor se obține în două feluri: raportând **activul net contabil** la numărul de titluri sau raportând **situația netă** la numărul de titluri, rezultatul fiind același.

Activul net contabil se determină ca diferență între activul real și datorii și exprimă mărimea patrimoniuului care ar trebui să revină asociaților, dacă aceștia ar împărți elementele de activ după plata datoriilor.

Activul real se determină ca diferență între activul contabil (bilanțier) și activul fictiv.

Activul fictiv cuprinde posturile din activ care nu reprezintă o valoare reală pentru întreprindere, cum ar fi: cheltuielile înregistrate

în avans, primele privind rambursarea obligațiunilor, diferențele de conversie a creanțelor și datoriilor în devize.

De exemplu: Pornind de la bilanțul simplificat al unei societăți comerciale,

Tabelul Nr. 1

BILANT

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
- Cheltuieli înregistrate în avans	500.000	- Capitaluri proprii	97.500.000
- Prime de rambursare a obligațiunilor	700.000		
TOTAL ACTIV FICTIV	1.200.000		
- Activ real	128.800.000	- Datorii	32.500.000
TOTAL	130.000.000	TOTAL	130.000.000

Știind că, capitalul societății este format din 9630 de acțiuni (titluri), se determină:

Valoarea contabilă a titlului = Activul net contabil/Nr. de titluri

Activul net contabil = Activul real - Datorii =
 $= 128.800.000 - 32.500.000 = 96.300.000$ lei

Valoarea contabilă a titlului = $96.300.000 / 9.630 = 10.000$ lei/acțiune

Dacă determinăm valoarea contabilă a titlului utilizând cea de a doua modalitate, adică raportând situația netă la numărul de titluri se obține același rezultat, astfel:

Valoarea contabilă a titlului = Situația netă/Numărul de titluri

Situația netă = Capitaluri proprii - Activ fictiv =
 $= 97.500.000 - 1.200.000 = 96.300.000$ lei

Valoarea contabilă a titlului = $96.300.000 / 9.630 = 10.000$ lei/acțiune

2.3. Sistemul informațional contabil privind constituirea capitalului social

În general, sistemul informațional contabil, numit și sistemul contabilității aplicate, reprezintă un ansamblu organizat de procedee și mijloace de lucru, ordonate după principiile de bază ale contabilității, prin care se obțin indicatorii-proprii ai întreprinderii. De menționat că sistemul informațional contabil cuprinde întregul proces de formare a indicatorilor specifici contabilității, adică culegerea, prelucrarea și contabilizarea datelor (înregistrarea în conturi), precum și aparatul funcțional contabil (personal de specialitate).

Sistemul informațional contabil – ca orice sistem – este format din mai multe subsisteme legate organic între ele prin cerințele unității patrimoniale și a autogestiunii economice. Se pot distinge **subsisteme în plan orizontal**, de exemplu: subsistemul informațional contabil al imobilizărilor și subsistemul informațional contabil al activelor circulante, care la rândul lor se pot diviza în subsisteme, ca de exemplu: subsistemul informațional contabil al imobilizărilor necorporale, subsistemul informațional contabil al imobilizărilor corporale, subsistemul informațional contabil al imobilizărilor financiare și respectiv: subsistemul informațional contabil al materiilor prime, materialelor consumabile și obiectelor de inventar, subsistemul informațional contabil al mărfurilor etc., precum și **subsisteme în plan vertical** pe structurile verigilor organizatorice și de conducere ale întreprinderilor (secții, sectoare, ferme, birouri, servicii, etc.).

Sistemul informațional contabil al întreprinderii – în toată structura lucrării de față – este privit ca un sistem centralizat care desăvârșește procesul informației contabile la nivelul contabilității. Astfel, la nivelul subunităților de producție și funcționale se întocmesc documentele specifice care intră în structura subsistemelor de documente, cum sunt cele privind: mijloacele economice aflate în dotarea lor și mișcarea acestora, cheltuielile de producție, producția obținută etc. Toate operațiile economice din documentele întocmite se prelucrează în registrele subunităților, care constituie principalele suporturi de date ale evidenței operative organizate la acest nivel în scopul obținerii indicatorilor necesari pentru conducerea operativă

a subunităților. La nivelul întreprinderii se primesc aceleași documente de la subunități, precum și cele primite din afara întreprinderii, care se verifică și prelucreează în vederea înregistrării lor în contabilitate. Tot la nivelul întreprinderii se întocmesc documentele pentru operațiile economice care se efectuează la acest nivel (documente de casă, bancă, facturi, etc.), care împreună cu cele primite de la subunități și din afara unității, se înregistrează în conturile sintetice și analitice. Tot la nivelul întreprinderii se efectuează lucrările de elaborare a bugetului de venituri și cheltuieli, lucrările proprii contabilității de gestiune internă, respectiv calculația costurilor efective, determinarea rezultatelor nete, situațiile contabile de sinteză și analizele economico-financiare.

Sistemul informațional contabil privind constituirea societăților comerciale și formarea capitalului acestora este format din următoarele subsisteme: sistemul de documente, sistemul evidenței tehnic-operative și sistemul conturilor.

a. Subsistemul documentelor primare cuprinde documentele specifice pe genuri de operații economice și financiare care se întocmesc la locul și în momentul efectuării acestora. Ele constituie documentele justificative care fac dovada înfăptuirii operațiilor economice. Acestea sunt: „Procesul-verbal de predare preluare” – document specific privind aducerea aporturilor în natură la societate, „Chitanța” și „Extrasul de cont” – documente privind efectuarea vărsămintelor în bani și alte documente.

b. Subsistemul evidenței tehnic operative poate cuprinde o serie de documente centralizatoare, situații, registre, jurnale care se întocmesc prin prelucrarea datelor din documentele primare, din care rezultă indicatori ce folosesc la conducerea operativă.

Cel mai important document din această categorie este Registrul acționarilor.

c. Subsistemul conturilor

Informația privind evidența operațiunilor economice și financiare privind constituirea și modificarea capitalului social se realizează cu ajutorul unui sistem de conturi sintetice de gradul I, care cuprinde:

101 „Capital social”

456 „Decontări cu asociații privind capitalul”

201 „Cheltuieli de constituire”

Conturi de disponibilități bănești

Conturi de active

Conturi de terți

Contul sintetic de gradul I 101 „**Capital social**” se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 1011 „Capital subscris nevărsat” și 1012 „Capital subscris vărsat”. Este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont pasiv. **În credit** reflectă capitalul existent și creșterile de capital pe parcursul funcționării societății. **În debit** reflectă reducerile de capital pe diverse căi pe parcursul funcționării societății. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

În întreprinderile mari, în care se practică contabilitatea în sistem de bază, operaționale sunt subconturile 1011 și 1012 care delimitează în diferite etape de aportare a capitalului, pe cel subscris nevărsat de cel subscris vărsat.

Contul 1011 „**Capital subscris nevărsat**”, reflectă pe **credit** capitalul subscris nevărsat și pe **debit** reflectă aporturile aduse la societate. **Soldul creditor** reflectă capitalul subscris nevărsat.

Contul 1012 „**Capital subscris vărsat**” reflectă în **credit** aporturile subscrise aduse la societate precum și majorările de capital pe parcurs. **În debit** reflectă micșorările de capital. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul subscris și vărsat.

Contul 456 „**Decontări cu asociații privind capitalul**” este utilizat pentru a evidenția relațiile întreprinderii cu asociații. Are funcție contabilă de cont de activ. **În debitul** acestui cont se reflectă capitalul social subscris sub forma aporturilor. **În credit** reflectă aporturile aduse la societate. Prezintă **sold debitor** care reflectă aporturile subscrise și neaduse la societate.

Deoarece, aporturile în bani pot fi aduse parțial la înființarea societăților comerciale și în mai multe tranșe ulterioare în termen de 5 ani, se pune problema cunoașterii conturilor de aport pe categorii, a momentelor în care se găsesc asociații în relațiile cu societatea în toată această perioadă. În acest scop contul 456

„Decontări cu asociații privind capitalul” se poate dezvolta pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4561 „Decontări cu asociații privind capitalul subscris”;
- 4562 „Decontări cu asociații privind capitalul apelat și nevărsat”;
- 4564 „Decontări cu asociații pentru vărsăminte anticipate”;
- 4565 „Decontări cu asociații în dificultate”.

Contul 4561 „Decontări cu asociații pentru capital subscris” reflectă pe debit mărimea aportului în bani și în natură subscris, pe credit reflectă capitalul apelat. Prezintă sold debitor care reflectă capitalul subscris neapelat, iar după ultimul apel de capital se soldează.

Contul 4562 „Deconturi cu asociații pentru capitalul apelat și nevărsat”, se debitează cu ocazia apelurilor la vărsământ, se creditează cu vărsămintele efectuate. Se soldează după fiecare fază de apel la capital.

Contul 4564 „Deconturi cu asociații pentru vărsăminte anticipate” are funcție contabilă de cont de pasiv. Se creditează cu aporturile aduse la societate de unii asociați înaintea termenului de apel. Se debitează în momentul producerii apelurilor la vărsământ. Prezintă sold creditor numai în intervalul dintre efectuarea vărsămintelor anticipate și apelul la capital.

Contul 4565 „Decontări cu asociații în dificultate” are funcție contabilă de cont bifuncțional. În debitul său se reflectă suma de eliberat cu ocazia constatării incapacității de plată a unor asociați, precum și cu dobânzile penalizatoare și cu cheltuielile de gestiune imputate. Se creditează cu sumele încasate din vânzarea acțiunilor acestora. Soldul poate fi creditor și reflectă datoria față de acționarii în dificultate în situația în care sumele încasate pe acțiunile vândute sunt mai mari decât cele datorate de acționari, sau sold debitor în situația inversă și societatea nu și-a recuperat creanța în totalitate.

Contul 201 „Cheltuieli de constituire” este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor efectuate de societate cu redactarea și legalizarea actelor de constituire, cu emisiunea și subscrierea acțiunilor, și altele. Are funcție contabilă de cont activ. În debit reflectă cheltuielile efectuate. În credit reflectă cheltuielile amortizate. Soldul debitor reflectă cheltuielile neamortizate încă.

Exemple de utilizare a conturilor menționate.

La 5 martie 1995 se constituie societatea comercială „ARIN” S.A. cu un capital de 15.000.000 lei divizat în 1500 acțiuni cu valoare nominală de 10.000 lei, din care: 500 sunt acțiuni pentru aport în natură și 1000 sunt acțiuni pentru aport în bani.

Aporturile în natură conform contractului de societate constau din: un imobil evaluat la 3.000.000 lei, un autocamion apreciat la 1.500.000 lei și mobilier apreciat la 500.000 lei.

La constituirea societății s-au adus aporturile în natură și 50% din aporturile în bani. Cu această ocazie s-au făcut cheltuieli în sumă totală de 250.000 lei plătite prin virament bancar.

Al doilea apel la capitalul pentru aport în bani este prevăzut pentru data de 30 septembrie 1995.

La 1 iulie 1995 un asociat eliberează în avans contravaloarea a 20 acțiuni.

La 30 septembrie 1995 se face cel de al doilea apel la capital. Se fac vărsăminte pentru valoarea a 450 de acțiuni. Trei asociați nu au vărsat contravaloarea a 30 de acțiuni. Societatea vinde cele 30 acțiuni la prețul zilei cu 11.000 lei acțiunea, la data de 1 decembrie.

Pentru cele 60 zile de la data ultimului apel se percepe asociaților în dificultate o dobândă de 25% precum și prejudiciile aduse societății în sumă de 51.200 lei.

Înregistrări în contabilitate

A. La 5 martie 1995

1. Subscrierea întregului capital social:

456	„Decontări cu asociații privind capitalul”	=	1011	„Capital subscris – 15.000.000 lei nevărsat”
	– aport în natură			– 10.000.000 lei
	– aport în bani			– 5.000.000 lei

2. Aducerea aporturilor la societate.

	%	=	456	„Decontări cu – 10.000.000 lei asociații privind capitalul”	–
5121	„Disponibil la bancă în lei”	/–	aport în bani	– 5.000.000 lei	
		/–	aport în natură	– 5.000.000 lei	
2121	„Clădiri”			– 3.000.000 lei	
2125	„Mijloace de transport”			– 1.500.000 lei	
2128	„Alte mijloace fixe”			– 500.000 lei	

3. Se virează capitalul de la categoria „nevărsat” la „vărsat”.

1011	„Capital subscris nevărsat”	=	1012	„Capital subscris – 10.000.000 lei vărsat”	
------	--------------------------------	---	------	---	--

4. Se înregistrează cheltuielile de constituire.

201	„Cheltuieli de constituire”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	– 250.000 lei
-----	--------------------------------	---	------	---------------------------------	---------------

B. Înregistrări la 1 iulie 1995:

5. Vărsarea în avans a contravalorii a 20 de acțiuni

20 acțiuni × 10.000 lei = 200.000 lei

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	4564	„Decontări cu asociații pentru vărsăminte anticipate”	– 200.000 lei
------	---------------------------------	---	------	---	---------------

6. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „nevărsat” la „vărsat”

1011	„Capital subscris nevărsat”	=	1012	„Capital subscris – 200.000 lei vărsat”	
------	--------------------------------	---	------	--	--

C. Înregistrări la 15 septembrie 1995

7. Efectuarea vărsămintelor pentru contravaloarea a 450 acțiuni și decontarea datoriei pentru vărsăminte anticipate

450 acțiuni × 10.000 lei = 4.500.000 lei

	%	=	456	„Decontări cu – 4.700.000 lei asociații privind capitalul”	
5121	„Disponibil la bancă în lei”			– 4.500.000 lei	
4564	„Decontări cu asociații privind vărsămintele anticipate”			– 200.000 lei	

8. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „nevărsat” la „vărsat”.

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris – 4.500.000 lei vărsat”
-------------------------------------	---	---

9. Se înregistrează punerea în stare de dificultate a celor trei acționari pentru neaducerea aportului ce reprezintă contravaloarea a 30 acțiuni.

$$30 \text{ acțiuni} \times 10.000 \text{ lei} = 300.000 \text{ lei}$$

4565 „Decontări cu asociații în dificultate”	=	456 „Decontări cu – 300.000 lei asociații privind capitalul”
---	---	---

10. Se înregistrează vânzarea acțiunilor nevărsate la prețul de 11.000 lei bucata.

$$30 \text{ acțiuni} \times 10.000 \text{ lei} = 330.000 \text{ lei}$$

5121 „Disponibil la bancă în lei”	=	4565 „Decontări cu asociații – 330.000 lei în dificultate”
--------------------------------------	---	---

11. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „nevărsat” la „vărsat”

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris – 300.000 lei vărsat”
-------------------------------------	---	---

12. Se înregistrează dobânda și recuperarea prejudiciului

$$\text{Dobânda} = (300.000 \times 25 \times 60) / (100 \times 360) = 12.500 \text{ lei}$$

$$12500 + 51200 = 63700 \text{ lei}$$

4565 „Decontări cu asociații în dificultate”	=	768 „Alte venituri – 63.700 lei financiare”
---	---	--

13. Se încasează diferența de la acționarii în dificultate

$$(63.700 - 30.000 = 33.700 \text{ lei})$$

5121 „Disponibil la bancă în lei”	=	4565 „Decontări cu – 33.700 lei asociații în dificultate”
--------------------------------------	---	--

Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate este redată în Figura nr. 3, pagina următoare.

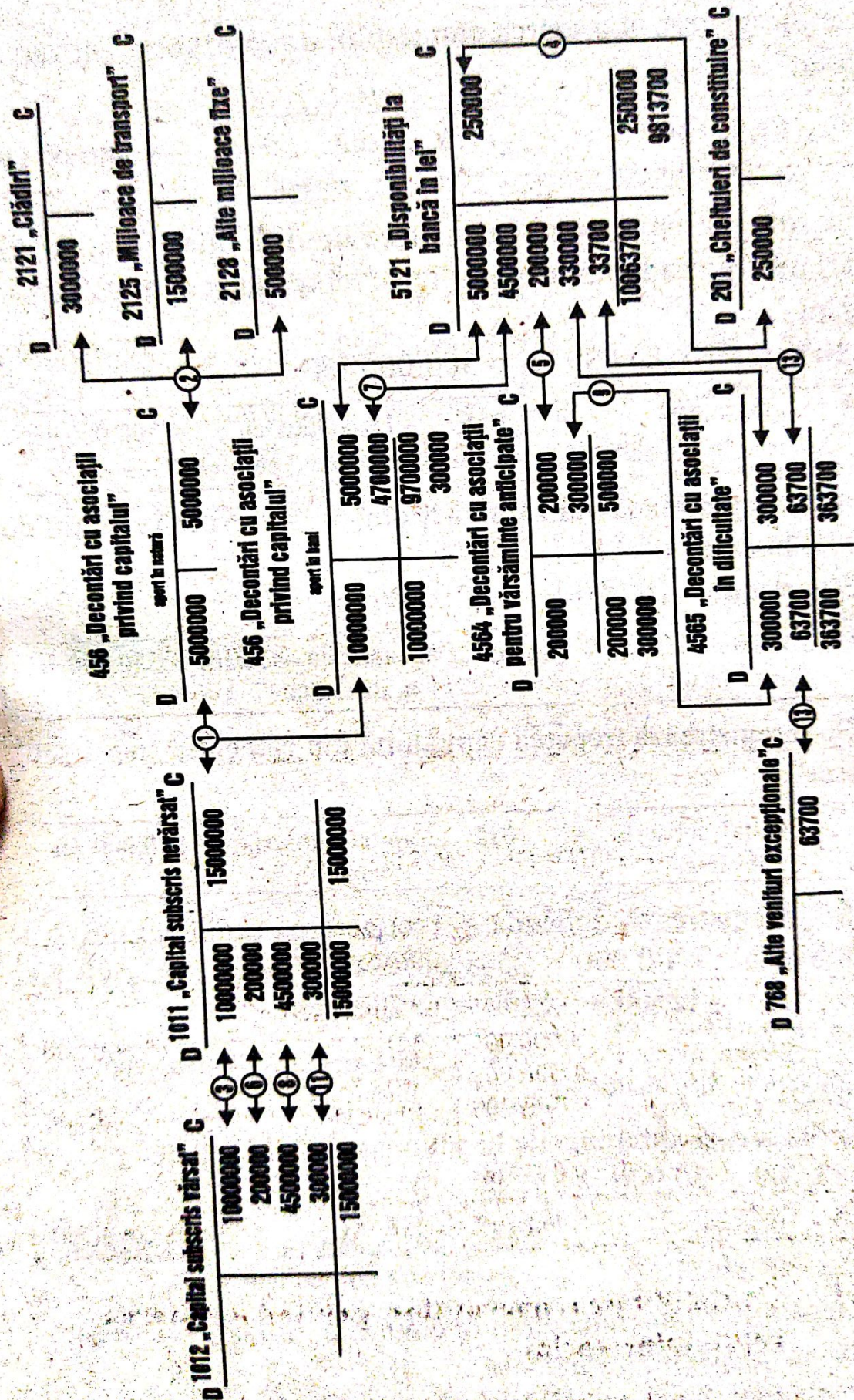


Fig. Nr. 3. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

Tabelul nr. 2

BALANȚA DE VERIFICARE

întocmită la

Simbolul conturilor	SUME		SOLDURI	
	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
1011	15.000.000	15.000.000	—	—
1012	—	15.000.000	—	15.000.000
201	250.000	—	250.000	—
2121	3.000.000	—	3.000.000	—
2125	1.500.000	—	1.500.000	—
2128	500.000	—	500.000	—
456/N	5.000.000	5.000.000	—	—
456/B	10.000.000	9.700.000	300.000	—
4564	200.000	500.000	—	300.000
4565	363.700	363.700	—	—
5121	10.063.700	250.000	9.813.700	—
768	—	63.700	—	63.700
TOTAL	45.877.400	45.877.400	15.363.700	15.363.700

Tabelul nr. 3

BILANȚ DE CONSTITUIRE

întocmit la

ACTIV		PASIV	
— Cheltuieli de constituire	250.000	— Capital subscris	15.000.000
— Clădiri	3.000.000	— vărsat	
— Mijloace de transport	1.500.000	— Alte venituri	63.700
— Alte mijloace fixe	500.000	— financiare	
— Disponibil la bancă în lei	9.813.700		
TOTAL	15.063.700	TOTAL	15.063.700

2.3.1. Contabilitatea operațiilor privind creșterea capitalului social

Pe parcursul funcționării întreprinderii capitalul acesteia se

modifică. Astfel au loc operații de creșteri și micșorări. Orice modificare în mărimea capitalului social se face numai în urma deciziei luată de adunarea generală a asociaților și cu respectarea prevederilor din statutul societății.

Creșterea capitalului poate avea loc pe mai multe căi, astfel: prin aporturi noi în bani și în natură; prin operații interne, cum sunt trecerea la capital a unor resurse proprii: primele legate de capital, rezervele, diferențele din reevaluare, cote-părți din profit, fondul de dezvoltare și altele; și prin transformarea unor angajamente în acțiuni.

a. **Creșterea de capital prin aporturi noi** se face în scopul atragerii de noi resurse financiare sau de noi resurse de exploatare. Emisiunea de acțiuni noi se face de fiecare dată la valoarea actuală care este diferită de valoarea nominală, înregistrându-se cu această ocazie și o **primă de emisiune**.

În cazul **creșterii de capital prin operații interne** se emit acțiuni noi care se distribuie gratuit acționarilor proporțional cu numărul acțiunilor deținute sau are loc mărirea valorii nominale a acțiunilor existente.

Creșterea capitalului prin transformarea unor angajamente în acțiuni se face în scopul anulării unor datorii fără a utiliza trezoreria societății. Este vorba de unele datorii față de furnizori, față de salariați pentru suma cuvenită din profitul realizat și față de creditorii din împrumuturi pe bază de titluri prin transformarea obligațiunilor în acțiuni.

În toate cazurile menționate evaluarea se face ținând seama de diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor, cu care ocazie se înregistrează separat primele de emisiune, înregistrările contabile fiind asemănătoare, astfel:

a. în cazul acordării de acțiuni în schimbul datoriilor față de furnizori;

401	„Furnizori”	=	%	
			1012	„Capital subscris vărsat”
			1041	„Prime de emisiune”

b. când salariații vor să primească acțiuni pentru cotele-părți din profit convenite;

424	„Participarea ” salariaților la profit	=	%	
			1012	„Capital subscris vărsat”
			1041	„Prime de emisiune”

c. când cumpărătorii de obligațiuni doresc în schimbul acestora acțiuni

161	„Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	=	%	
			1012	„Capital subscris vărsat”
			1041	„Prime de emisiune”

2.3.2. Contabilitatea operațiilor privind micșorarea capitalului social

Micșorarea capitalului unei societăți poate avea loc atunci când se constată că acesta este prea mare în raport cu activitatea întreprinderii și în cazuri extreme când nu există alte surse pentru acoperirea pierderilor obținute. Și reducerea capitalului se face în aceleași condiții ca și majorarea, respectiv, cu acordul asociaților și cu respectarea prevederilor statutare.

Micșorarea capitalului social se poate realiza prin următoarele procedee: reducerea valorii nominale a acțiunilor existente și ștampilarea lor; reducerea numărului de acțiuni prin schimbarea acțiunilor vechi cu acțiuni noi într-o proporție stabilită; răscumpărarea unei părți din acțiuni și anularea acestora; rambursarea către acționari a unei părți din aporturile aduse.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. anularea acțiunilor în cazul pierderilor;

1012	„Capital subscris vărsat”	=	107	„Rezultatul reportat”
------	------------------------------	---	-----	-----------------------

2. reducerea capitalului societății:

a. obligația de plată;

1012	„Capital subscris vărsat”	=	456	„Decontări cu asociații privind capitalul”
------	------------------------------	---	-----	---

b. plata sumelor cuvenite;

456	„Decontări cu asociații privind capitalul”	=	531	„Casa”
-----	---	---	-----	--------

3. Răscumpărarea de acțiuni și anularea acestora pune problema prețului de răscumpărare. Dacă acesta este mai mic decât valoarea nominală, diferența se înregistrează ca o primă de emisiune, iar dacă este mai mare, aceasta se suportă din rezerve.

Cazul I.

Prețul de răscumpărare este de 9000 lei pe acțiune iar valoarea nominală de 10.000 lei pe acțiune.

a. răscumpărarea a 200 acțiuni;

502	„Acțiuni proprii”	=	531	„Casa”	– 180.000 lei
-----	-------------------	---	-----	--------	---------------

b. anularea acestora

$$200 \text{ acțiuni} \times 10.000 \text{ lei} = 200.000 \text{ lei}$$

$$200 \text{ acțiuni} \times 9.000 \text{ lei} = 180.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} \quad 20.000 \text{ lei}$$

1012	„Capital subscris vărsat”	=	%		– 200.000 lei
			502	„Acțiuni proprii”	– 180.000 lei
			104	„Prime legate de capital”	– 20.000 lei

Cazul II

Prețul de răscumpărare este de 12.000 lei

a. răscumpărarea acțiunilor;

502	„Acțiuni proprii”	=	531	„Casa”	– 240.000 lei
-----	-------------------	---	-----	--------	---------------

b. anularea acestora;

	%	=	502	„Acțiuni proprii”	– 240.000 lei
1012	„Capital subscris vărsat”				– 200.000 lei
106	„Rezerve”				– 40.000 lei

3. Contabilitatea primelor legate de capital

Primele legate de capital reprezintă diferența între valoarea nominală și valoarea de emisiune a acțiunilor noi, emise cu ocazia aducerii de aporturi noi la societate, precum și în toate cazurile de majorare a capitalului social prin operațiuni interne de trecere a altor resurse la capital, sau prin comasarea, sau fuziunea a două societăți.

Evidența acestora se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **104 „Prime legate de capital”**, cont cu funcție contabilă de pasiv, care se **creditează** cu ocazia constituirii primelor legate de capital, se **debitează** cu ocazia utilizării primelor legate de capital. **Soldul creditor** reflectă prime legate de capital constituite și neutilizate încă.

Pentru cunoașterea acestora pe feluri, contul sintetic de gradul I se desfășoară pe două conturi de gradul II, astfel: **1041 „Prime de emisiune și de aport”** și **1042 „Prime de fuziune”**.

Exemple de utilizare a acestor conturi.

Așa cum s-a arătat, pentru majorarea capitalului unei societăți se recurge, uneori, la emisiunea de acțiuni noi aducătoare de aporturi noi la societate. Prețul de emisiune al acțiunilor noi este superior valorii nominale al vechilor acțiuni, lucru justificat atunci când patrimoniul net conferă acțiunilor o valoare contabilă superioară valorii nominale.

De exemplu, după cinci ani de funcționare a unei societăți comerciale, care inițial a avut un capital de 1.000.000 lei (500 acțiuni × 2000 lei), situația patrimonială se prezintă astfel:

Tabelul nr. 4

BILANȚ

întocmit la sfârșitul anului N + 4

ACTIV		PASIV	
– Activ real	1.800.000	– Capital social	1.000.000
– Activ fictiv	200.000	– Rezerve	250.000
		– Profit	150.000
		– Datorii	600.00
TOTAL	2.000.000	TOTAL	2.000.000

În funcție de situația patrimonială actuală societatea dorește să-și majoreze capitalul prin emisiunea de acțiuni noi. Care va fi prețul de emisiune al noilor acțiuni ?

În acest scop se determină valoarea contabilă a unei acțiuni (V.C.). Reamintim că valoarea contabilă se determină în două moduri: ca raport între Activul net contabil (A.N.C.) sau a situației nete contabile (S.N.C.) la numărul de acțiuni.

$$\text{A.N.C.} = \text{Activul real} - \text{Datorii}$$

$$\text{A.N.C.} = 1.800.000 - 600.000 = 1.200.000 \text{ Lei}$$

$$\text{S.N.C.} = \text{Capitaluri proprii} - \text{Activul fictiv}$$

$$\text{S.N.C.} = 1.400.000 - 200.000 = 1.200.000 \text{ lei}$$

$$\text{V.C.} = 1.200.000 / 500 = 2400 \text{ lei/acțiune}$$

După 5 ani de funcționare a societății valoarea contabilă a unei acțiuni este de 2400 lei față de 2000 cât reprezintă valoarea nominală. Noile acțiuni vor fi emise deci la 2400 lei, adică cu o primă de emisiune de 400 lei pe acțiune (diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală).

Dacă societatea dorește să-și majoreze capitalul cu 500.000 lei, ea va decide emisiunea a 250 acțiuni noi la valoarea de 2000 lei și subscrierea acestora la valoarea actuală de 2400 lei

Calcule:

$$250 \text{ Acțiuni} \times 2400 \text{ lei} = 600.000 \text{ lei}$$

$$250 \text{ Acțiuni} \times 2000 \text{ lei} = 500.000 \text{ lei}$$

PRIMA DE EMISIUNE 100.000 LEI

Înregistrări contabile

1. Subscrierea capitalului;

456	„Decontări cu asociații privind capitalul”	=	%	– 600.000 lei
1011	„Capital subscris nevărsat”			– 500.000 lei
1041	„Prime de emisiune sau de aport”			– 100.000 lei

2. Aducerea aporturilor la societate;

5121 „Disponibil la bancă în lei” = 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” – 600.000 lei

3. Trecerea capitalului din categoria „nevărsat” la categoria „vărsat”.

1011 „Capital subscris nevărsat” = 1012 „Capital subscris vărsat” – 500.000 lei

Tabelul nr. 5

BILANȚ

întocmit după emisiunea de acțiuni noi

ACTIV		SUME	PASIV		SUME
– Active vechi total			– Capital vechi		1.000.000
din care:		2.000.000	– Capital nou		500.000
– Activ fictiv		(200.000)	– Rezerve		250.000
– Active noi		600.000	– Profit		150.000
			– Prime de emisiune		100.000
			– Datorii		600.000
TOTAL		2.600.000	TOTAL		2.600.000

Dacă se calculează valoarea contabilă a unei acțiuni se constată că este aceeași – 2400 lei/acțiune.

$$V.C. = 1.800.000/750 = 2400 \text{ lei/acțiune}$$

Primele legate de capital sunt utilizate pentru acoperirea cheltuielilor efectuate cu ocazia emisiunii și subscrierilor de acțiuni, precum și pentru majorarea rezervelor și a capitalului social. Cu această ocazie contul 104 „Prime legate de capital se va debita, astfel:

104 „Prime legate de capital” = %

201 „Cheltuieli de constituire”

1068 „Alte rezerve”

1012 „Capital subscris vărsat”

4. Contabilitatea diferențelor din reevaluare

Cu ocazia reevaluărilor periodice a imobilizărilor se constată diferențe față de valoarea de înregistrare. Valorile mai mici constatate nu se iau în considerație. Valorile mai mari se evidențiază separat în contabilitate ca **diferențe din reevaluare**. Plusurile de valoare astfel evidențiate nu sunt disponibile, ci sunt încorporate în capital sau în rezerve pe măsura amortizării sau vânzării activelor imobilizate.

În acest scop se utilizează contul **105 „Diferențe din reevaluare”**, cu funcție contabilă de pasiv. În **creditul** acestui cont se reflectă diferențele din reevaluare constatate. În **debitul** acestui cont se reflectă utilizarea diferențelor în scopul majorării capitalului sau a rezervelor. Prezintă **sold creditor** care reflectă diferențele din reevaluare aferentă imobilizărilor în folosință.

Exemple de utilizare a acestui cont.

Întreprinderea procură în anul 1990 o instalație de dozare cu valoarea de 2.400.000 lei și durata de folosință de 6 ani. Amortizarea anuală este de 400.000 lei. La sfârșitul anului 1992 amortizarea înregistrată era de 1.200.000 lei. Totodată are loc reevaluarea instalației care este estimată la 2.100.000 lei (1.200.000 + 900.000).

Înregistrări contabile în urma reevaluării:

1. Constatarea diferenței de valoare de 900.000 lei;

2123	„Mașini, utilaje și instalații de lucru”	=	105	„Diferențe din reevaluare”	- 900.000 lei
------	--	---	-----	----------------------------	---------------

2. Amortizarea pentru anul 1993;

$$A = (1.200.000 + 900.000)/3 = 700.000 \text{ lei}$$

6813	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”	=	2813	„Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”	- 700.000 lei
------	--	---	------	---	---------------

3. Încorporarea diferenței amortizate 50% în rezerve și 50% în capital.

105	„Diferențe din reevaluare”	=	%	300.000 lei	
			101	„Capital social”	– 150.000 lei
			1068	„Alte rezerve”	– 150.000 lei

4. Înregistrarea amortizării în anul 1994;

$$A = 1.400.000/2 = 700.000 \text{ lei}$$

6813	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”	=	2813	„Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”	– 700.000 lei
------	--	---	------	---	---------------

5. Încorporarea diferenței amortizate în capital.

105	„Diferențe din reevaluare”	=	101	„Capital social”	– 300.000 lei
-----	-------------------------------	---	-----	------------------	---------------

În anul 1995 mai era de amortizat ultima tranșă de 700.000 lei. Întreprinderea vinde instalația la prețul negociat cu cumpărătorul de 1.000.000 lei.

6. Vânzarea instalației.

461	„Debitori diverși”	=	%	– 1.180.000 lei	
			772	„Venituri din operațiuni de capital”	– 1.000.000 lei
			4427	„T.V.A. colectată”	– 180.000 lei

7. Se scoate din evidență instalația vândută;

	%	=	2123	„Mașini, utilaje și instalații de lucru”	– 3.300.000 lei
2813	„Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”				– 2.600.000 lei
672	„Cheltuieli privind operațiile de capital”				– 700.000 lei

8. Se înregistrează trecerea la rezerve a diferenței din reevaluare de 300.000 lei

105	„Diferența din reevaluare”	=	1068	„Alte rezerve”	– 700.000 lei
-----	-------------------------------	---	------	----------------	---------------

Legăturile funcționale dintre conturile utilizate sunt prezentate în Figura nr. 4.

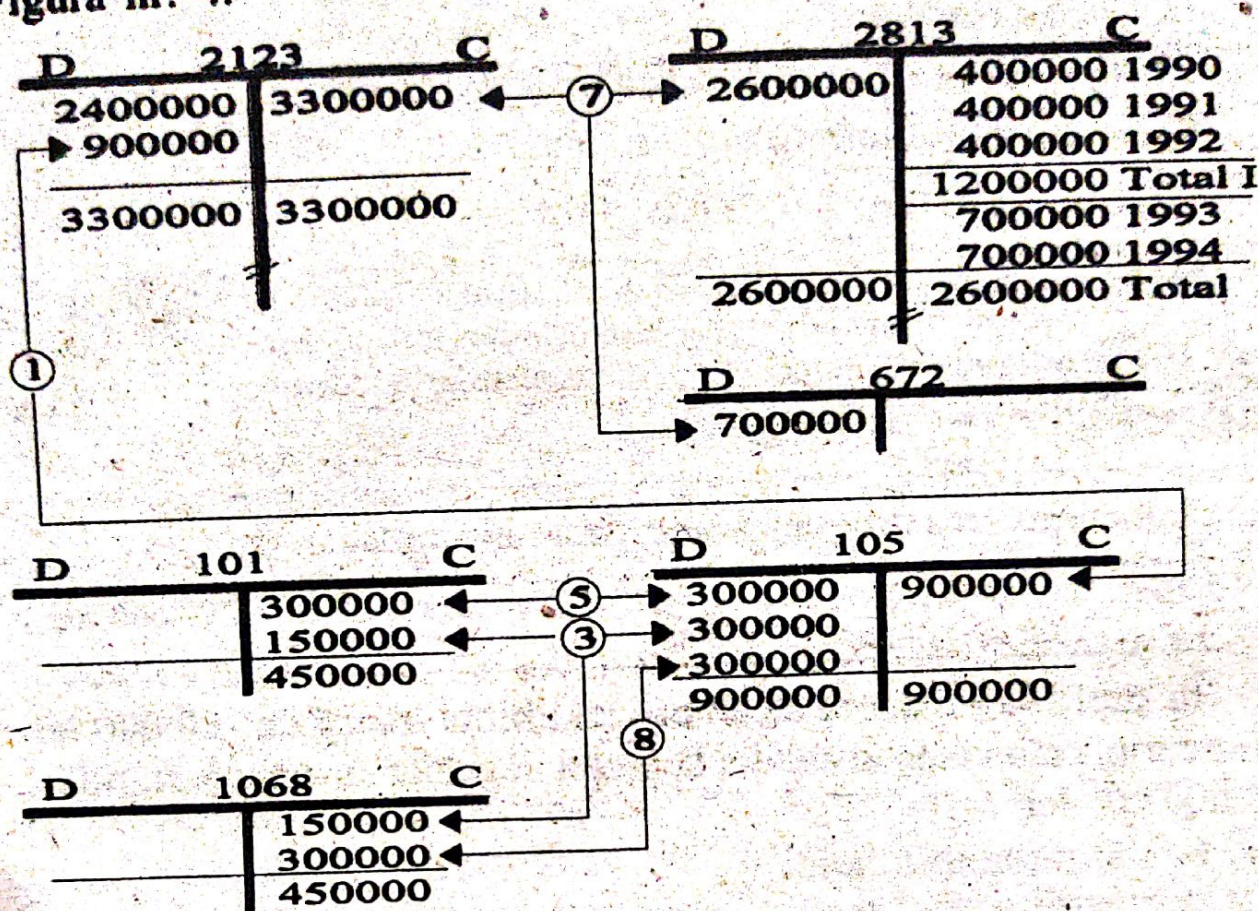


Fig. 4. Schema legăturilor funcționale între conturile utilizate

5. Contabilitatea rezervelor

Rezervele sunt structuri de capitaluri proprii constituite prin autofinanțare, adică prin repartizarea unor cote-părți din profit, precum și prin trecerea altor resurse proprii la rezerve, cum sunt: primele legate de capital, diferențe din reevaluare și altele.

Rezervele se constituie în scopul conservării capitalului în anii când activitatea întreprinderii se încheie cu pierderi precum și în scopul majorării capitalului social.

Conform legislației în vigoare se pot constitui trei categorii de rezerve: legale, statutare și alte rezerve.

Rezervele legale se constituie în proporție de 5% din profitul brut până când mărimea acestora atinge 20% din mărimea capitalului

social la societățile comerciale cu capital național și 25% la cele cu capital străin sau mixt. Sunt destinate acoperirii pierderilor obținute.

Rezervele statutare se constituie conform prevederilor din statutul societăților comerciale și nu de prevederi legale. Ele sunt destinate pentru majorarea capitalului social.

Alte rezerve sunt cele neprevăzute de lege sau de statut. Ele se constituie în mod facultativ din profitul net obținut și sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor, creșterea capitalului, sau în alte scopuri, în conformitate cu hotărârile adunării generale a acționarilor.

Pentru evidențierea acestora se utilizează contul **106 „Rezerve”**, cu funcție contabilă de pasiv. În **creditul** acestui cont se reflectă constituirea rezervelor din sursele menționate. În **debitul** acestui cont se reflectă utilizarea rezervelor conform destinațiilor date. **Soldul creditor** reflectă rezerve existente în unitate.

Pentru evidențierea rezervelor pe feluri, contul sintetic de gradul I, se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II: **1061 „Rezerve legale”; 1063 „Rezerve statutare”; 1068 „Alte rezerve”**.

6. Contabilitatea rezultatelor

În structura capitalurilor proprii se cuprind și rezultatele întreprinderii sub forma profitului. Profitul este o sursă cu caracter temporar, în momentul repartizării lui pe destinații devine sursa proprie permanentă sub forma rezervelor și a fondurilor.

În sistemul conturilor de rezultate se cuprind următoarele conturi sintetice de gradul I: **121 „Profit și pierdere”; 107 „Rezultatul reportat”** și **129 „Repartizarea profitului”**.

Contul 121 „Profit și pierdere” reflectă pe credit veniturile exercițiului financiar decontate la închiderea conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri”. Pe **debit** reflectă cheltuielile exercițiului financiar decontate la închiderea conturilor din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”. Soldul poate fi **creditor** și reprezintă profitul brut obținut, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau poate

fi debitor și reprezintă pierderea brută obținută, în situația în care cheltuielile au fost mai mari decât veniturile.

Din profiturile brute dacă se scade impozitul pe profit și eventual alte cheltuieli se obține profitul net, care este supus repartizării.

Rezultatele financiare se trec în pasivul bilanțului cu semnul plus dacă reprezintă profit și cu semnul minus, dacă reprezintă pierdere.

Contul 107 „Rezultatul reportat” are funcție contabilă de cont bifuncțional. În creditul acestui cont se reflectă profitul la sfârșitul exercițiului financiar. În debitul acestui cont se reflectă pierderea înregistrată la sfârșitul exercițiului financiar. În exercițiul financiar următor, dacă are sold creditor se mai debitează cu ocazia utilizării profitului din anul anterior pe destinațiile date (acoperirea pierderilor, majorarea capitalului, rezervelor, la plata dividendelor), iar dacă are sold debitor, se mai creditează pentru acoperirea pierderii din anul anterior, prin utilizarea profitului anului curent, a rezervelor și în ultimă instanță pe seama capitalului social.

Exemple:

La sfârșitul anului 1994, conturile din clasa 7 „Venituri” aveau solduri în sumă de 1.000.000 lei, iar conturile din clasa 6 „Cheltuieli” aveau solduri în sumă de 600.000 lei. În timpul anului 1994 s-au făcut repartizări din profitul net în sumă de 60.000 lei, astfel: 10.000 lei la fondul de dezvoltare, 20.000 lei la fondul de participare a salariaților la profit și 30.000 lei dividende de plată. La sfârșitul anului 1994 când se cunoaște mărimea efectivă a profitului net se face repartizarea definitivă a acestuia, astfel: se scad repartizările din profit făcute în timpul anului 1994 și se mai fac următoarele repartizări: 50.000 lei la fondul de plată a dividendelor, 40.000 lei pentru constituirea de rezerve, 10.000 lei la alte fonduri. Contul 121 prezintă un sold creditor de 88.000 lei care rămâne să fie repartizat în anul 1995.

Înregistrări contabile:

1. Închiderea conturilor de venituri

%	=	121 „Profit și pierderi”	1.000.000 lei
Conturi clasa 7			

2. Închiderea conturilor de cheltuieli

121	„Profit și pierderi”	=	%	– 600.000 lei
			Conturi clasa 6	

3. Înregistrarea impozitului pe profit

691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozitul pe profit”	– 152.000 lei
-----	--	---	---------------------------	---------------

4. Decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit

121	„Profit și pierderi”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	– 152.000 lei
-----	-------------------------	---	--	---------------

5. Repartizări la fonduri făcute în anul 1994

129	„Repartizarea profitului”	=	%	– 60.000 lei
			111 „Fondul de dezvoltare”	– 10.000 lei
			112 „Fondul de participare a salariaților la profit”	– 20.000 lei
			457 „Dividende de plată”	– 30.000 lei

6. Închiderea contului 129 „Repartizarea profitului” cu repartizările făcute în timpul anului

121	„Profit și pierderi”	=	129 „Repartizarea profitului”	– 60.000 lei
-----	----------------------	---	----------------------------------	--------------

7. Repartizări la fonduri efectuate la sfârșitul anului 1994

121	„Profit și pierderi”	=	%	– 100.000 lei
			457 „Dividende de plată”	– 50.000 lei
			106 „Rezerve”	– 40.000 lei
			118 „Alte fonduri”	– 10.000 lei

8. Trecerea profitului net nerepartizat la sfârșitul anului 1994, în sumă de 88.000 lei (soldul creditor al contului 121 „Profit și pierderi”) în contul 107 „Rezultatul reportat”

121	„Profit și pierderi”	=	107 „Rezultatul reportat”	– 88.000 lei
-----	----------------------	---	---------------------------	--------------

Profitul reportat anului 1995 a primit următoarele destinații: 50.000 lei acoperirea pierderii din trimestrul I/1995; 20.000 lei pentru majorarea rezervelor și 18.000 lei pentru plata dividendelor.

9.	107 „Rezultatul reportat”	=	%	– 88.000 lei
	121 „Profit și pierderi”	–	50.000 lei	
	106 „Rezerve”	–	20.000 lei	
	457 „Dividende de plată”	–	18.000 lei	

Dacă rezultatul net la sfârșitul anului 1994 ar fi fost pierdere, contul 121 „Profit și pierdere” ar fi avut sold debitor care pentru închidere s-ar fi creditat în corespondență cu 107 „Rezultatul reportat”, după care în anul 1995 s-ar fi creditat pentru închidere, așa cum s-a prezentat anterior.

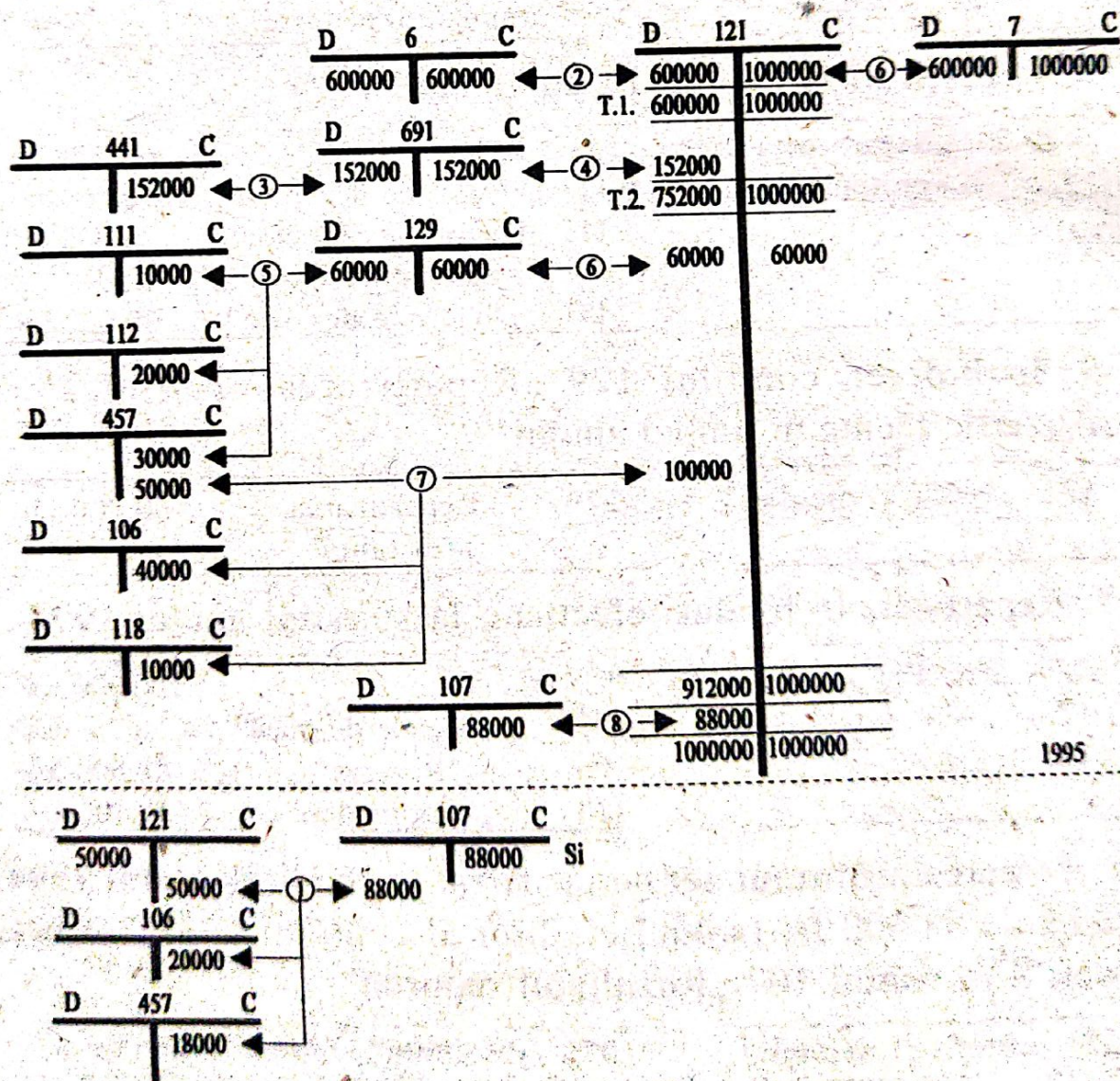


Fig. 5. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

7. Contabilitatea fondurilor proprii

Fondurile sunt structuri de capitaluri care se crează din resurse proprii (neexigibile), pe calea autofinanțării, adică prin repartizarea unor cote-părți din profitul net obținut de întreprindere, sau prin includerea unor cote-părți în cheltuieli.

Fondurile constituite **prin repartizarea unor cote-părți din profit** au un scop bine determinat și cuprind: fondul de dezvoltare; fondul de participare la profit și alte fonduri. Utilizarea acestora se face în scopul acoperirii cheltuielilor de dezvoltare și modernizare a întreprinderii, pentru stimularea salariaților și pentru acoperirea unor nevoi cu caracter social-cultural și sportiv.

Fondurile constituite **prin includerea unor cote-părți în cheltuieli** sunt fonduri speciale. Asemenea fonduri sunt: fondul special de sănătate; fondul de risc și accident pentru handicapați; fondul asigurări sociale pentru țărâtime.

În capitolul de față sunt tratate numai fondurile constituite din profitul net.

Contabilitatea acestor fonduri se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 11 „**Fonduri**” din Planul de conturi general, care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul I: 111 „Fondul de dezvoltare”, 112 „Fondul de participare la profit”, 118 „Alte fonduri”. Sunt conturi de surse proprii cu funcție contabilă de conturi de pasiv. **Se creditează** la constituire și se **debitează** la utilizare. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă fonduri existente,

Fondul de dezvoltare se constituie din următoarele surse: amortizarea anuală a imobilizărilor corpórale, cote-părți din profitul net obținut, sume rezultate din vânzarea mijloacelor fixe, minus valoarea rămasă neamortizată și sume obținute din valorificarea unor materiale rezultate în urma casării, minus cheltuielile de casare. Utilizarea fondului de dezvoltare se face pentru acoperirea cheltuielilor de cumpărare și de construire de mijloace fixe noi. Deoarece, amortizarea este sursa proprie de înlocuire a mijloacelor fixe uzate și componentă principală a fondului de dezvoltare, în legătură cu contul 111 „Fondul

de dezvoltare”, funcționează contul 119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”, care are funcție de cont rectificativ, și funcție contabilă de cont de activ. În debit reflectă sumele privind amortizarea imobilizărilor trecute la fondul de dezvoltare, iar în credit reflectă sumele din amortizări utilizate pentru achiziționarea sau construirea de mijloace fixe noi. Prezintă sold debitor care reflectă sumele din amortizări repartizate la fondul de dezvoltare neutilizate.

Exemple de utilizare:

- Amortizarea imobilizărilor pe anul 1994 este de 4.800.000 lei

a) înregistrarea amortizării anuale;

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281	„Amortizarea imobilizărilor corporale”	- 4.800.000 lei
------	---	---	-----	--	-----------------

b) trecerea amortizării la fondul de dezvoltare;

119	„Repartizări la fondul de dezvoltare”	=	111	„Fondul de dezvoltare”	- 4.800.000 lei
-----	---------------------------------------	---	-----	------------------------	-----------------

- Constituirea fondului de dezvoltare în sumă de 10.000.000 lei din profitul net al anului curent.

129	„Repartizarea profitului”	=	111	„Fondul de dezvoltare”	- 10.000.000 lei
-----	---------------------------	---	-----	------------------------	------------------

- Se constituie fondul de dezvoltare, astfel: 500.000 lei sume rezultate din vânzarea mijloacelor fixe și 300.000 lei sume rezultate din vânzarea unor materiale recuperate din casarea mijloacelor fixe.

129	„Repartizarea profitului”	=	111	„Fondul de dezvoltare”	- 800.000 lei
-----	---------------------------	---	-----	------------------------	---------------

8. Contabilitatea provizioanelor

În general, provizioanele sunt resurse proprii create prin autofinanțare, adică prin includerea unor cote-părți în cheltuieli. Ele constituie provizii (rezerve) create în scopul acoperirii unor

pierderi cauzate de riscuri și incertitudine în activitatea întreprinderii. Astfel creșterile de prețuri, a ratelor dobânzilor, schimbarea cursurilor valutare, efectuarea unor cheltuieli anticipate, și altele, pot crea unele goluri care vor fi acoperite din aceste provizii.

Provizioanele constituite sunt de trei feluri: provizioane reglementate, provizioane pentru riscuri și cheltuieli și provizioane pentru depreciere.

8.1. Contabilitatea provizioanelor reglementate

Provizioanele reglementate sunt structuri de capitaluri proprii create în virtutea unor prevederi legale, în vederea acoperirii pierderilor cauzate de creșterea prețurilor la stocurile de valori materiale, creșterea ratelor dobânzilor la împrumuturi, a cursurilor valutare în raport cu moneda națională, precum și a celor determinate de amortizarea accelerată a imobilizărilor.

Pentru evidențierea operațiilor de constituire și utilizare a provizioanelor reglementate se utilizează un sistem de conturi, care cuprinde următoarele conturi: 141 „Provizioane reglementate”, 6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate” și 7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate”.

Contul 141 „Provizioane reglementate” este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. Se creditează la constituirea provizioanelor reglementate prin includerea unei cote-părți în cheltuieli și se debitează în exercițiul financiar următor când provizionul este utilizat sau când provizionul constituit a rămas fără obiect. Soldul creditor reflectă provizioanele existente.

Cu ocazia constituirii și utilizării provizioanelor reglementate intră în funcțiune și celelalte două conturi de cheltuieli și venituri excepționale, menționate (6874 și 7874).

Exemple:

La sfârșitul anului 1994 se constată o creștere a prețului la stocurile de mărfuri existente cu 450.000 lei.

1. Se constituie un provizion;

$$\begin{array}{rcl} 6874 & \text{„Cheltuieli} & = \\ & \text{excepționale privind} & \\ & \text{provizioanele reglementate} & \\ \hline & & 141 \quad \text{„Provizioane} \\ & & \text{reglementate} & - 450.000 \text{ lei} \end{array}$$

2. Se decontează cheltuielile cu provizioanele;

$$\begin{array}{rcl} 121 & \text{„Profit și pierdere”} & = \\ & & 6874 \quad \text{„Cheltuieli} \\ & & \text{excepționale privind} \\ & & \text{provizioanele reglementate} & - 450.000 \text{ lei} \end{array}$$

În anul 1995 stocurile de mărfuri care au constituit obiectul provizionului au fost vândute.

3. Cu această ocazie provizionul constituit a rămas fără obiect și se înregistrează anularea lui.

$$\begin{array}{rcl} 141 & \text{„Provizioane} & = \\ & \text{reglementate} & \\ \hline & & 7874 \quad \text{„Venituri} \\ & & \text{excepționale din} \\ & & \text{provizioane reglementate} & - 450.000 \text{ lei} \end{array}$$

8.2. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt fonduri create prin autofinanțare, adică prin includerea unor cote-părți, egale ca mărime cu pierderea probabilă, în cheltuieli și sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor probabile în momentul apariției riscului pentru care au fost constituite, sau cheltuiala efectuată a devenit exigibilă. De exemplu, la sfârșitul unui exercițiu financiar există un litigiu în curs de judecare și este incertă câștigarea lui, deci există posibilitatea de pierdere și de suportare a cheltuielilor de judecată și a altor prejudicii. Ca măsură de prevedere, unitatea va proceda la crearea unui provizion pentru riscuri și cheltuieli care la apariția riscului să acopere pierderea probabilă.

În afara provizioanelor pentru litigii, mai sunt prevăzute a fi constituite și altele, cum sunt: provizioane pentru pierderi din schimb valutar, provizioane pentru garanții acordate clienților și alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Deoarece, întreaga activitate a întreprinderii se desfășoară în condiții de risc și incertitudine provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie, atât în activitatea de exploatare, cât și în cea financiară și excepțională.

Evidența operațiilor economice privind constituirea și utilizarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli se realizează cu ajutorul unui subsistem de conturi care cuprinde următoarele conturi:

a) Conturi de provizioane

151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”, cont sintetic de gradul I, desfășurat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

1511 „Provizioane pentru litigii”

1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților”

1513 „Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții”

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar”

1518 „Provizioane pentru alte riscuri și cheltuieli”.

b) Conturi de cheltuieli

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”

6872 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”

c) Conturi de venituri

7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

7862 „Venituri financiare din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

7872 „Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”.

Conturile de provizioane menționate au funcție contabilă de conturi de pasiv. **Se creditează** la constituirea provizioanelor în corespondență cu conturile de cheltuieli menționate (la sfârșitul exercițiilor financiare). **Se debitează** pentru închidere în exercițiile financiare următoare când evenimentul prevăzut a avut loc și provizionul a rămas fără obiect, în corespondență cu conturile de venituri menționate. **Soldurile creditoare** reflectă provizioane constituite și neutilizate încă.

Constituirea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli are loc la închiderea exercițiului financiar când se analizează toate pierderile probabile și cheltuielile previzibile, precum și provizioanele constituite

în anul anterior care au rămas fără obiect prin utilizarea sau neproducerea evenimentului. Dacă se constată că cheltuiala s-a efectuat sau riscul a avut loc, se va debita un cont de cheltuieli în corespondență cu conturile de active circulante, de terți sau de trezorerie, după caz, și concomitent se va închide contul de provizioane.

De exemplu:

La sfârșitul anului 1994 era în curs de desfășurare un litigiu având ca obiect un prejudiciu pretins de o altă întreprindere în sumă de 1.000.000 lei. Până în acest moment s-au făcut cheltuieli de judecată de 50.000 lei. Este incertă câștigarea litigiului.

Înregistrări:

a) Procesul a fost câștigat;

1. Constituirea unui provizion în sumă de 1.050.000 lei

6812	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	=	1511	„Provizioane pentru litigii”	– 1.050.000 lei
------	--	---	------	---------------------------------	-----------------

2. Se închide contul de cheltuieli;

121	„Profit și pierdere”	=	6812	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	– 1.050.000 lei
-----	----------------------	---	------	--	-----------------

În anul 1995 procesul a fost câștigat și întreprinderea nu a trebuit să suporte nici un prejudiciu.

3. Provizionul constituit în anul 1994 a rămas fără obiect și se înregistrează anularea lui

1511	„Provizioane pentru litigii”	=	7812	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	– 1.050.000 lei
------	---------------------------------	---	------	---	-----------------

4. Se închide contul de venituri în anul 1995;

7812	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	=	121	„Profit și pierderi”	– 1.050.000 lei
------	---	---	-----	----------------------	-----------------

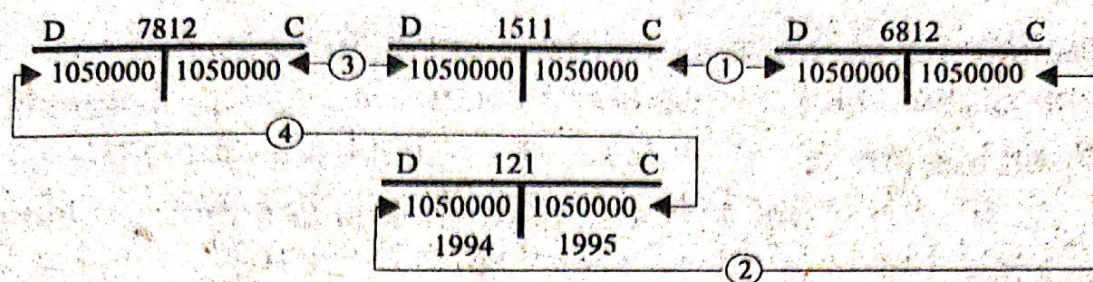


Fig. nr. 6. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

b) Procesul a fost pierdut;

Pierderea procesului în anul 1995 a avut consecință suportarea de către întreprindere a prejudiciului pretins de 1.000.000 lei, cheltuielile totale de judecată de 80.000 lei, alte prejudicii pretinse de 100.000 lei, deci în total 1.180.000 lei.

Înregistrări:

Operațiile 1 și 2 din anul 1994 rămân valabile, iar operațiile 3 și 4 nu mai au loc.

5. Suportarea întregului prejudiciu

6682	„Alte cheltuieli financiare”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 1.180.000 lei
------	---------------------------------	---	------	---------------------------------	-----------------

6. Anularea provizionului constituit în anul 1994 deoarece riscul s-a produs și provizionul nu mai are obiect.

1511	„Provizioane pentru litigii”	=	7812	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	- 1.050.000 lei
------	---------------------------------	---	------	---	-----------------

7. Închiderea contului de cheltuieli la sfârșitul anului 1995

121	„Profit și pierdere”	=	668	„Alte cheltuieli financiare”	- 1.180.000 lei
-----	-------------------------	---	-----	---------------------------------	-----------------

8. Închiderea contului de venituri din provizioane

7812	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	=	121	„Profit și pierdere”	- 1.050.000 lei
------	---	---	-----	----------------------	-----------------

La sfârșitul anului 1995 provizionul constituit în anul 1994 a

fost anulat, iar în contul de rezultate al anului 1995 apare pe total o pierdere 130.000 lei (1.180.000 – 1.050.000), ceea ce înseamnă că la constituirea provizionului nu s-a prevăzut depășirea cheltuielilor de judecată și pretinderea de către partea adversă a unui prejudiciu suplimentar.

Important este de observat că, crearea provizioanelor afectează rezultatul financiar al anului precedent în sensul suportării cheltuielilor cu provizioanele din profitul anului respectiv și deci diminuarea profitului impozabil și rezultatul financiar al anului curent când se măresc veniturile și implicit rezultatele prin anularea provizionului.

Constituirea provizioanelor este reglementată de către dreptul fiscal în scopul evitării unei reduceri abuzive a profitului impozabil. Dacă se constată pierderi probabile trebuie constituite provizioane chiar și în situația în care unitatea nu obține profit, lucru ce asigură reflectarea imaginii fidele a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor întreprinderii.

Nu este permisă crearea de provizioane supradimensionate sau inutile pentru a evita încălcarea principiilor, imaginii fidele și a sincerității, precum și virarea la rezerve a provizioanelor devenite fără obiect.

9. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate

Împrumuturile și datoriile asimilate sunt structuri de capitaluri străine pentru care titularul de patrimoniu are obligația de a le restitui la termen și pentru care trebuie să plătească și o dobândă.

În acest subcapitol sunt tratate numai împrumuturile și datoriile pe termen lung, care alături de capitalurile proprii formează **capitalul permanent al întreprinderii**.

Evidența acestora se realizează cu ajutorul unui sistem de conturi care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”;
- 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”;

- 166 „Datorii legate de participații”;
- 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”;
- 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”.

Toate sunt conturi de obligații pe termen lung, cu funcție contabilă de conturi de pasiv. **Se creditează** cu sumele împrumutate de la bănci și alte instituții de creditare sub forma împrumuturilor și datoriilor asimilate. **Se debitează** cu ocazia restituirii acestora. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă împrumuturi și datorii existente.

Contul 168 „**Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate**” se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II, corespunzător felurilor de împrumuturi și datorii asimilate, astfel:

- 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni”;
- 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu”;
- 1686 „Dobânzi aferente datoriilor legate de participații”;
- 1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”.

De exemplu:

În cazul primirii unui credit bancar pe termen de 5 ani, în sumă de 10.000.000 lei, cu o dobândă anuală de 20%, se fac următoarele înregistrări:

1. Primirea creditului;

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	162	„Credite bancare – 10.000.000 lei pe termen lung și mediu”
------	---------------------------------	---	-----	---

2. Obligația de plată a dobânzii anuale;

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	1682	„Dobânzi aferente – 2.000.000 lei creditelor bancare pe termen lung și mediu”
-----	-----------------------------------	---	------	---

3. Plata dobânzii anuale;

1682	„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei” – 2.000.000 lei
------	---	---	------	---

4. Restituirea creditului la scadență.

162	„Credite bancare pe termen lung și mediu”	=	5121	„Disponibil la – 10. 000.000 lei bancă în lei”
-----	--	---	------	---

Asemănător funcționează și celelalte conturi din sistemul menționat, cu deosebire de contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”.

9.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni

Alături de creditele bancare primite, pe care întreprinderile le garantează cu patrimoniul social, făcând dovada că sunt independente din punct de vedere economic și financiar, în economia de piață pot fi primite împrumuturi și de la alte întreprinderi care au sume temporar disponibile și le pot împrumuta pe termen lung, care să le aducă un venit sub formă de dobândă, numită cupon.

Obținerea unor asemenea împrumuturi se face prin intermediul instituțiilor specializate numite burse de valori. Astfel, cei care au sume temporar disponibile se adresează burselor de valori, cei care doresc să obțină împrumuturile, se adresează burselor de valori. Elementul mijlocitor îl constituie obligațiunile. **Obligațiunile** sunt titluri de valoare și de credit care fac dovada posesorului (cumpărătorului) lor că este creditor al unei alte societăți și care îi dă dreptul să primească o sumă în plus numită dobândă.

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni sunt denumite și **împrumuturi obligatare**, ele sunt împrumuturi pe termen lung contractate numai de societățile pe acțiuni (societățile de capitaluri), nu și de societățile de persoane.

Aceste împrumuturi sunt divizate în fracțiuni de mărimi egale pentru care se editează titluri (hârtii speciale de valoare). Ca și acțiunile, obligațiunile sunt titluri negociabile care conferă aceleași drepturi pentru aceeași valoare tuturor persoanelor care le-au cumpărat, fără a participa la gestiunea societății.

Un împrumut pe bază de obligațiuni se caracterizează prin următoarele elemente:

- **valoarea nominală:** este valoarea înscrisă pe obligațiune,

reprezentând fracțiunea din împrumut. Ea nu poate fi mai mică de 100 lei și constituie baza de calcul a cuponului (dobânzii);

- **scadența**: adică termenul lor de rambursare;
- **dobânda**: venitul obligațiunii. Mărimea dobânzii plătită anual constituie cuponul. Cuponul obligațiunii se determină înmulțind valoarea nominală cu rata dobânzii. În funcție de tipul ratei dobânzii împrumuturile obligatate sunt de două feluri: cu rată fixă și cu rată variabilă.

Împrumuturile cu rată fixă sunt acelea la care rata dobânzii este fixată la data emisiunii obligațiunilor și rămâne aceeași până la scadență.

Împrumuturile cu rată variabilă sunt acelea la care rata dobânzii este schimbată la anumite perioade în funcție de ratele pieții.

Dobânda calculată, constituie o cheltuială pentru emitentul și vânzătorul de obligațiuni și un venit pentru cumpărător. Ea este evidențiată în contabilitate prin intermediul conturilor de cheltuieli și venituri financiare.

- **prețul de emisiune** al obligațiunii este prețul de vânzare, și respectiv, prețul plătit de către obligatar.

– **prețul de rambursare** al obligațiunii este prețul achitat obligatarilor la rambursarea obligațiunilor.

- **prima de rambursare** este diferența plătită în plus obligatarilor, ce rezultă între prețul de rambursare și prețul de emisiune al obligațiunilor.

Modalitățile de rambursare a obligațiunilor se stabilesc de la început, în momentul contractării împrumutului și sunt:

- rambursarea constantă prin **anuități**, cu plata corespunzătoare a dobânzii;

- rambursarea integrală la scadență, cu plata anuală a dobânzilor;
- rambursarea în tranșe egale prin procedeele tragerii la sorti sau răscumpărării și anulării obligațiunilor.

Conform prevederilor, emisiunea de obligațiuni este permisă numai societăților pe acțiuni, cu respectarea unor condiții, astfel:

a. suma împrumuturilor să fie mai mică decât $\frac{1}{4}$ din capitalul social;

b. societatea să-și fi folosit anterior toate resursele proprii deci capitalul social să fi fost vărsat integral;

c. societatea să aibă doi ani de existență lucru dovedit cu două bilanțuri aprobate de acționari.

9.1.1. Subsistemul de conturi utilizat

Evidența împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni se realizează cu ajutorul unui subsistem de conturi adecvat, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”;

169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”;

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni”.

Contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” este după conținutul economic cont de capitaluri permanente, respectiv cont de surse străine pe termen lung, cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă mărimea împrumutului obținut la preț de rambursare. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor rambursate la nivelul prețului de rambursare. **Soldul creditor** reflectă valoarea obligațiunilor nerambursate la preț de rambursare.

Creditarea se face în corespondență cu conturile de trezorerie dacă încasarea se face imediat, sau în corespondență cu contul 461 „Debitori diverși” dacă plata se face prin virament, pentru prețul de emisiune și în corespondență cu contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” pentru diferența între prețul de rambursare și cel de emisiune.

Debitarea se face cu valoarea obligațiunilor rambursate, prin procedeele tragerii la sorti sau achitate integral în corespondență cu conturile 462 „Creditori diverși” sau 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”.

Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” are funcție contabilă de **activ**. Pe **debitul** acestui cont se reflectă valoarea primelor de rambursare înregistrată cu ocazia subscrierii împrumutului în corespondență cu contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”. **Creditul** acestui cont reflectă amortizarea anuală a primelor de rambursare a obligațiunilor în corespondență cu contul 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de

rambursare a obligațiunilor". Soldul debitor reflectă valoarea primelor de rambursare neamortizate încă.

Contul 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni” are funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu dobânzile de plătit. Se creditează cu dobânzile plătite. Soldul este creditor și reflectă dobânzi de plată.

Exemple de utilizare a conturilor menționate.

Societatea comercială „ALFA” S.A. emite un pachet de 4000 de obligațiuni cu valoare nominală de 1000 lei în vederea obținerii unui împrumut în sumă de 4.000.000 lei, rambursabil în 4 ani cu o dobândă de 20% pe an. Prețul de emisiune este 1000 lei/obligațiune, iar prețul de rambursare de 1.150 lei/obligațiune. Rambursarea se va face la sfârșitul anilor doi, prin trageri la sorti și patru prin răscumpărare și anularea obligațiunilor. Împrumutul este acordat la 1 aprilie anul „n”, ca atare, rata dobânzii și amortizarea primelor de rambursare se calculează și se înregistrează fracționat în primul și ultimul an.

a. Înregistrări la primirea împrumutului 1. 04. anul „n”;

1. Subscrierea împrumutului;

– suma de încasat 4000 obligațiuni × 1000 lei = 4.000.000 lei

– suma de rambursat 4000 obligațiuni × 1150 lei = 4.600.000 lei

DIFERENȚA (prima de rambursare) 600.000 lei

	%	=	161	„Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	– 4.600.000 lei
461	„Debitori diverși”				– 4.000.000 lei
169	„Prime privind rambursarea obligațiunilor”				– 600.000 lei

2. Primirea împrumutului;

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	461	„Debitori diverși”	– 4.000.000 lei
------	---------------------------------	---	-----	--------------------	-----------------

b. Înregistrări la sfârșitul anului „n”;

3. Calculul și înregistrarea dobânzii pe anul n

$D = \text{Nr. cupoane} \times \text{Valoarea nominală} \times \text{rata dobânzii}$

$$D = 4000 \times 1000 \times 20/100 \times 9 \text{ luni}/12 \text{ luni} = 600.000 \text{ lei}$$

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	1681	„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni”	- 600.000 lei
-----	-----------------------------------	---	------	--	---------------

4. Plata dobânzii;

1681	„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 600.000 lei
------	--	---	------	---------------------------------	---------------

5. Calculul și înregistrarea primelor de rambursare.

$$600.000 : 4 \text{ ani} = 150.000 \text{ lei} \times 9 \text{ luni}/12 \text{ luni} = 112.500 \text{ lei}$$

6868	„Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”	=	169	„Prime privind rambursarea obligațiunilor”	- 112.500 lei
------	--	---	-----	---	---------------

c. Înregistrări la sfârșitul exercițiului n+1;

6. Calculul și înregistrarea dobânzii de plată

$$D = 4.000.000 \text{ lei} \times 20/100 = 800.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației nr.3 cu suma de 800.000 lei

7. Plata dobânzii în anul n + 1 se face asemănător operației nr. 4, cu suma de 800.000 lei;

8. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

$$Aa. = 600.000 \text{ lei}/4 \text{ ani} = 150.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 5, cu suma de 150.000 lei.

d. Înregistrări în anul n + 2;

9. Dobânda de plată;

Calculul și înregistrarea dobânzii de plată se face asemănător operației nr. 3, cu suma de 800.000 lei.

10. Plata dobânzii;

Înregistrarea plății dobânzii se face asemănător operației nr. 4, cu suma de 800.000 lei.

11. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor.

Se face asemănător operației nr. 5, cu suma de 150.000 lei.

12. Rambursarea a 50% din obligațiuni prin tragere la sorți.

$$2000 \text{ obligațiuni} \times 1150 \text{ lei} = 2.300.000 \text{ lei}$$

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	=	462 „Creditori diverși” – 2.300.000 lei
---	---	---

13. Plata prețului de rambursare a obligațiunilor.

462 „Creditori diverși”	=	5121 „Disponibil la bancă în lei” – 2.300.000 lei
-------------------------	---	--

Înregistrări în anul $n + 3$;

14. Dobânda de plată;

$$4.000.000 - 2.000.000 = 2.000.000 \text{ lei} \times 20/100 = 400.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației nr.4, cu suma de 400.000 lei.

15. Plata dobânzii;

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 4.

16. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor;

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 5

Înregistrări în anul $n + 4$;

17. Dobânda de plată;

$$2.000.000 \times 20/100 \times 3/12 = 100.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 3.

18. Plata dobânzii;

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 4.

19. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor;

$$600.000 \div 4 = 150.000 \times 3/12 = 37.500 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației nr. 5.

20. Răscumpărarea celor 2000 de obligațiuni;

505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”	=	5121 „Disponibil la bancă în lei” – 2.000.000 lei
--	---	--

21. Anularea obligațiunilor răscumpărate;

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	=	%	2.300.000 lei
		505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”	2.000.000 lei
		7728 „Alte venituri din operațiuni de capital”	300.000 lei

Situația în principalele conturi utilizate se prezintă, astfel:

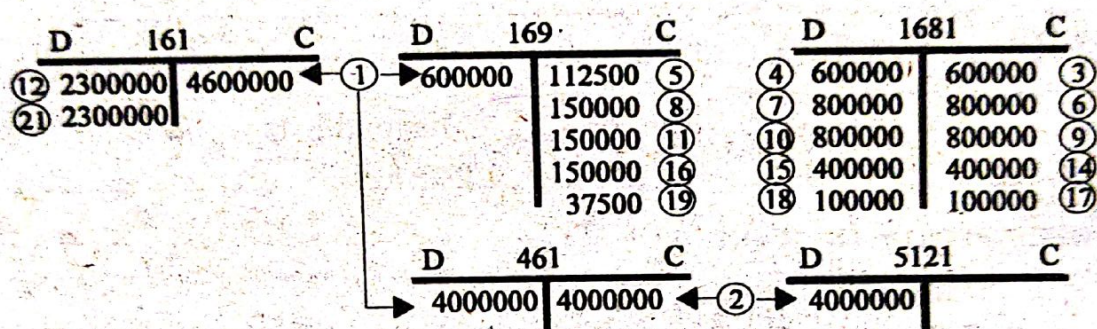


Fig. nr. 7. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

Tabelul nr. 6

SITUAȚIA DE EȘALONARE
a împrumutului

Specificare	Total	Anul n	Anul n + 1	Anul n + 2	Anul n + 3	Anul n + 4
Termen	4 ani	9 luni	12 luni	12 luni	12 luni	3 luni
Împrumut	4000000	4000000	4000000	4000000	2000000	2000000
Nr. obligațiuni	4000	4000	4000	4000	2000	2000
Dobânda 20%	2700000	600000	800000	800000	400000	100000
Amortizarea primei de rambursare a obligațiunilor	600000	112500	150000	150000	150000	37500

CAPITOLUL II

SISTEMUL CONTABILITĂȚII IMOBILIZĂRILOR

1. Conținutul și structura immobilizărilor

Imobilizările reprezintă bunuri economice caracterizate prin aceea că au o durată de folosință mare în activitatea întreprinderii, participă la mai multe procese de exploatare și își transmit treptat valoarea asupra produselor la a căror fabricație participă.

Atât în activul patrimonial, cât și în planul de conturi general, immobilizările sunt structurate în trei grupe: necorporale, corporale și financiare.

1.1. Immobilizările necorporale sunt valori patrimoniale care nu se prezintă sub forma unor bunuri cu conținut material, ci sub forma unor documente cu caracter economic sau juridic, care atestă drepturi ale proprietarilor asupra unor valori relativ mari, a căror recuperare valorică se face în mai mulți ani.

În structura immobilizărilor necorporale se cuprind următoarele elemente: cheltuielile de constituire; cheltuielile de cercetare-dezvoltare; concesiunile, brevetele, licențele, mărcile și alte valori asimilate; fondul comercial; programele informatice și altele.

a. Cheltuielile de constituire cuprind cheltuielile ocazionate de constituirea și dezvoltarea întreprinderilor, care se ridică la valori considerabile și care sunt înregistrate ca valori imobilizate. Dintre acestea, mai importante, sunt: cheltuielile cu redactarea și legalizarea actelor de înființare, onorarii plătite, taxe de publicitate, cheltuieli cu emisiunea de acțiuni, cheltuieli de reclamă și altele.

b. Cheltuielile de cercetare-dezvoltare cuprind cheltuielile concretizate în elaborarea sau cumpărarea de proiecte, analize

tehnico-economice, studii, etc., în scopul realizării unor obiective, cum sunt: tehnologii noi de fabricație, metode perfecționate de lucru la anumite mașini și utilaje...

Fiecare proiect trebuie să fie clar individualizat și costul stabilit cu precizie, pentru a putea fi evidențiat corespunzător în activul patrimonial și pentru a fi amortizat în timp corespunzător, fără a depăși cinci ani. Totodată, proiectele respective, să aibă șanse de reușită tehnică și de rentabilitate economică.

c. Concesiunile, brevetele, licențele și alte drepturi asimilate corespund cheltuielilor efectuate pentru a obține avantajul pe care îl deține protecția acordată în anumite condiții inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare a unui brevet, licențe, mărci de fabrică sau titularului unei concesiuni.

În mod concret, este vorba de sume plătite de un concesionar pentru dreptul de a utiliza anumite bunuri publice sau servicii ale statului, cheltuielile efectuate pentru a realiza invenția, brevetul sau licența, precum și pentru a proteja efectuarea unor acte de comerț.

Amortizarea acestor cheltuieli este prevăzută a se face corespunzător duratei concesiunii, a duratei previzibile a exploatării licenței, brevetului etc.

d. Fondul comercial este dreptul suplimentar cuvenit proprietarului care închiriază un local, un imobil în scopuri comerciale, datorită existenței unor condiții deosebite privind: poziția, clientela, vadul comercial, sursele de aprovizionare etc.

Valoarea fondului comercial se determină ca diferență între costul de achiziție sau valoarea de aport și valoarea netă contabilă a bunului respectiv.

Amortizarea se face pe durata previzibilă în care bunul respectiv aduce un plus de valoare cumpărătorului.

e. Alte imobilizări necorporale, cuprind active necorporale nenominalizate în grupele menționate, cele mai importante fiind programele informatice cumpărate sau create în întreprindere în scopul utilizării pentru nevoile proprii ale întreprinderii, sau în scopuri comerciale: vânzare, închiriere.

Având în vedere gradul înalt al uzurii lor morale, amortizarea programelor informatice este prevăzut a se face pe durata posibilă de utilizare, fără a depăși trei ani.

Imobilizările necorporale create în întreprindere, care la sfârșitul anului sunt neterminate, precum și cele facturate de furnizori, dar nesosite sau cele subscrise ca aport la societate, dar nevărsate, formează o grupă aparte numită **imobilizări necorporale în curs**.

1.2. Imobilizările corporale cuprind acele bunuri economice cu conținut material (corporal) existente în activul patrimonial al întreprinderii.

În structura imobilizărilor corporale se cuprind două categorii de bunuri: terenurile și mijloacele fixe.

Terenurile sunt evidențiate în contabilitate pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică terenurile sunt evidențiate pe următoarele categorii: terenuri agricole și silvice; terenuri fără construcții; terenuri cu zăcăminte; terenuri cu construcții; alte terenuri.

Mijloacele fixe, sunt acele mijloace de muncă considerate independente-obiect singular, sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: are o valoare de intrare mai mare de 1.000.000 lei și o durată normală de utilizare mai mare de un an. Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor în mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului lot sau set.

Acele mijloace de muncă care nu îndeplinesc cumulativ condițiile de valoare și durata de utilizare sunt considerate active circulante sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată.

Mijloacele fixe sunt grupate astfel: clădiri; construcții speciale; mașini, utilaje și instalații de lucru; aparate și instalații de măsurare, control, reglare și de calcul; mijloace de transport; animale de muncă; plantații; unelte, dispozitive, instrumente, mobilier și aparatură birotică.

Mijloacele fixe care se fabrică sau se construiesc în cadrul

întreprinderii neterminate la sfârșitul anului formează grupa de **imobilizări corporale în curs**.

Pentru organizarea rațională a contabilității imobilizărilor corporale din orice întreprindere este necesară clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

În funcție de **apartenența la patrimoniul întreprinderii**, mijloacele fixe sunt: mijloace fixe proprii, mijloace fixe concesionate și mijloace fixe închiriate.

Mijloacele fixe proprii sunt acelea care aparțin de drept proprietarului, fiind proprietate necondiționată a acestuia, evidențiate în conturi separate, iar amortizarea acestora se face de către întreprindere.

Mijloacele fixe concesionate și cele închiriate sau luate în locație de gestiune sunt acele mijloace aflate temporar în gestiunea întreprinderii ele aparținând altor proprietari. Întreprinderea are asupra lor numai drepturi limitate. Amortizarea acestora se face de către întreprinderea proprietară.

În funcție de **destinația pe care o au în cadrul întreprinderii** mijloacelor fixe se clasifică în: mijloace fixe productive; mijloace fixe cu destinație socială; mijloace fixe în conservare.

Evidența separată a acestor trei categorii este necesară pentru calcularea unor indicatori de eficiență a folosirii mijloacelor fixe, cum sunt: rata activelor fixe; rata de imobilizare a activelor fixe; rata capitalului față de activele fixe, amortizarea mijloacelor fixe, etc.

1.3. Imobilizările financiare constau în operații de investire a sumelor temporar disponibile rezultate din activitatea curentă în cumpărarea de efecte publice pe termen lung (acțiuni, obligațiuni și alte titluri de valoare), în scopul obținerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor.

În structura acestora se cuprind: participațiile, împrumuturile acordate pe termen lung și; alte imobilizări financiare.

Participațiile sau participarea unei societăți la capitalul unei alte societăți prin cumpărarea unei părți importante din acțiunile acesteia

(între 10 și 50 %) pe termen lung. Deținerea titlurilor permite exercitarea unei influențe considerabile asupra unității emitente și chiar exercitarea unui control asupra activității acesteia, prin aceea că participă cu reprezentanți în structurile de conducere a emitentului, practicând relații tehnice, organizatorice și comerciale privilegiate. Dacă întreprinderea cumpărătoare deține peste 50% din acțiunile altei societăți, aceasta din urmă devine filială.

Totodată, o unitate patrimonială poate acorda împrumuturi unei unități de la care deține titluri de participare, care sunt cunoscute sub denumirea de **creanțe legate de participații**.

Alte immobilizări financiare sunt titluri financiare sub forma acțiunilor și obligațiunilor, care nu sunt cuprinse în participații, dar pe care întreprinderile le păstrează timp îndelungat. În această categorie sunt cuprinse **titlurile immobilizate ale activității de portofoliu** (titluri păstrate fără a interveni în gestiunea emitentului), precum și alte titluri immobilizate.

2. Evaluarea immobilizărilor

Evaluarea immobilizărilor este de trei feluri: evaluarea curentă, evaluarea la sfârșitul exercițiului financiar și evaluarea periodică.

Evaluarea curentă are loc în timpul exercițiului financiar cu ocazia intrării și ieșirii immobilizărilor în și din patrimoniul întreprinderii.

Cu ocazia intrării în patrimoniu, immobilizările se înregistrează la următoarele costuri sau prețuri: costul de achiziție, costul de producție, valoarea de utilitate, valoarea de aport, prețul de cumpărare.

Costul de achiziție este utilizat pentru bunurile cumpărate de pe piață și cuprinde prețul de cumpărare negociat de părți, la care se adaugă: cheltuielile de transport, instalare, montaj și punere în funcțiune, taxele vamale, primele de asigurare și T.V.A. deductibilă.

Costul de producție este folosit la intrarea immobilizărilor obținute din propriul proces de producție al întreprinderii, sau cele construite de întreprindere. El se formează din costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate la care se adaugă cheltuielile

făcute de întreprindere cu salariile, amortizările, lucrările și serviciile prestate de terți și alte cheltuieli sau plăți.

Valoarea de utilitate este utilizată la intrarea în patrimoniu a bunurilor de natură imobilizărilor primite prin donații cu titlu gratuit. Valoarea de utilitate reprezintă prețul presupus a fi acceptat la plată de către un eventual cumpărător, ținând cont de starea și locul în care se găsește bunul respectiv, precum și efectul util pe care l-ar avea pentru întreprindere.

Valoarea de utilitate mai este cunoscută și sub denumirea de valoare venală, valoare actuală, valoare curentă și valoare la zi.

Valoarea de aport este folosită în cazul bunurilor aduse ca aport în natură la societate cu ocazia asocierii, fuziunii sau comasării. Ea se stabilește de către experți și este acceptată de părți conform statutului sau contractului de societate.

Prețul de cumpărare este utilizat pentru evidențierea titlurilor cumpărate. Acesta este egal cu prețul de achiziție.

Cu ocazia ieșirii imobilizărilor din patrimoniul întreprinderii, acestea sunt evidențiate la nivelul valorilor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor la sfârșitul exercițiului se face în două momente bine precizate: la inventariere și la întocmirea bilanțului anual.

Evaluarea imobilizărilor la inventariere se face în vederea stabilirii valorii actuale, reale a imobilizărilor în scopul punerii de acord a datelor contabilității cu datele reale determinate prin constatarea faptică a existenței acestora.

Evaluarea la întocmirea bilanțului se face cu ocazia închiderii conturilor și a întocmirii pe baza lor a bilanțului. Evaluarea la bilanț constă în menținerea în conturi a valorii contabile de intrare și apoi compararea acesteia cu cea constatată la inventariere (actuală). Dacă valoarea actuală este mai mare decât valoarea contabilă, plusurile de valoare nu se contabilizează. Dacă valoarea actuală este mai mică decât valoarea contabilă, aceasta se analizează și se înregistrează diferit în funcție de natura și cauzele care au determinat minusurile de valoare.

Astfel, pierderea de valoare constatată se compară cu amortizarea stabilită prin planul de amortizare. Dacă pierderea de valoare este egală cu amortizarea calculată, ea se consideră normală, definitivă, ireversibilă, fiind determinată de uzura fizică și morală la care sunt supuse imobilizările și se înregistrează sub forma **amortizării**. Dacă pierderea de valoare este mai mare decât pierderea normală (mărimea amortizării), diferența constantă se înregistrează, astfel: ca **amortizare excepțională**, dacă deprecierea este definitivă (ireversibilă), sau ca **provizioane pentru depreciere**, dacă pierderea este considerată reversibilă.

În bilanț, imobilizările se evaluează, astfel: la valoarea contabilă de intrare (brută) și separat valoarea amortizărilor și provizioanelor, care scăzute din valoarea contabilă rezultă **valoarea netă contabilă**.

Evaluarea periodică are loc în anumite date stabilite prin lege. În cazul creșterilor constante de valoare a imobilizărilor se impune o reevaluare a valorilor corespunzătoare în vederea aducerii lor la nivelul valorii actuale. La baza stabilirii valorii actuale stau, de regulă, valoarea contabilă de intrare, utilitatea bunului, prețurile pieței și gradul de uzură a bunului respectiv la data reevaluării.

3. Amortizarea imobilizărilor

Amortizarea reprezintă recuperarea valorică prin includerea în cheltuieli a pierderilor de valoare a imobilizărilor ca urmare utilizării lor în activitatea întreprinderii, a învechirii, a schimbărilor tehnologice, sau a altor cauze.

Recuperarea pierderilor din valoarea imobilizărilor pe calea amortizării este impusă de necesitatea reconstituirii surselor proprii necesare înlocuirii imobilizărilor uzate cu altele noi, în momentul scoaterii lor din funcțiune. În acest scop înregistrarea amortizării prin includerea în costuri a pierderilor de valoare permite reîntregirea activului patrimonial pe calea autofinanțării, fără a recurge la alte surse, cum ar fi utilizarea capitalurilor proprii sau recurgerea la împrumuturi.

Amortizarea imobilizărilor este reglementată prin legislația fiscală în vigoare care cere ca imobilizările să fie amortizate în funcție de

durata lor normală de utilizare, stabilind cote proporționale pentru fiecare tip de imobilizare în parte. Amortizarea în funcție de timp nu ține seama însă de posibilitatea apariției unor imobilizări mai perfecționate care le-ar scoate din funcțiune înaintea expirării duratei lor de viață, precum și de posibilitatea folosirii intensive a imobilizărilor care ar duce la același rezultat. Ținând seama de aceste considerente, întreprinderile mai fac și amortizări suplimentare pentru ca valoarea recuperată prin amortizare să corespundă cu valoarea reală a pierderilor de valoare.

Legal, amortizările făcute în cotele stabilit, nu sunt supuse impozitării, iar amortizările suplimentare fără aprobarea organelor fiscale, sunt considerate profituri și deci supuse impozitării.

În aceste condiții întreprinderile recurg la practicarea de amortizări suplimentare, și beneficiază de neimpozitare a acestora prin creare de **provizioane reglementate** care generează o amânare a plății impozitului de profit.

Sunt supuse amortizării imobilizările necorporale și cele corporale, cu excepția terenurilor fără amenajări ale căror deprecieri constatate nu sunt considerate obligatoriu ireversibile. Nu sunt amortizate imobilizările financiare din aceleași considerente. Nu se calculează amortizarea, nici pentru imobilizările complet amortizate, deoarece amortizarea constă numai în recuperarea integrală a valorii inițiale a acestora.

De menționat că, duratele normale de funcționare și ratele de amortizare ale mijloacelor fixe se stabilesc prin hotărâri ale Guvernului, în urma consultării reprezentanților patronali constituiți la nivel național. Conform legislației în vigoare, acestea sunt:

Tabelul nr. 7

Specificare	Duratele normale de funcționare (ani)	Ratele de amortizare ale mijloacelor fixe (%)
Clădiri și construcții speciale	20-50	2-5
Clădiri industriale	20	5
Mașini și utilaje industriale	5-10	10-20
Mijloace de transport	4-5	20-25
Imobilizări necorporale	5	20

3.1. Metodele de amortizare

Atât în teoria, cât și în practica contabilă se utilizează o metodologie de calcul a amortizării, care se realizează prin mai multe procedee de lucru, astfel: amortizarea liniară, amortizarea funcțională, amortizarea degresivă și amortizarea accelerată.

Aplicarea unuia sau a altuia dintre procedeele menționate se face în funcție de scopul urmărit, atât de fiecare întreprindere în parte, cât și de către stat. Întreprinderea este interesată în stabilirea cât mai corectă a deprecierilor ce trebuie amortizate, deoarece prin amortizare își asigură reproducția activelor imobilizate, iar statul este interesat pentru că mărimea amortizării influențează mărimea rezultatului impozabil.

Procedeul amortizării liniare constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare, a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de funcționare a mijlocului fix.

Calculul amortizării anuale (Aa) se face în două feluri:

a) raportând valoarea contabilă de intrare (V_i) a bunului supus amortizării la durata normală de funcționare a bunului respectiv (T) în ani;

$$Aa = V_i / T$$

b) înmulțind valoarea contabilă de intrare (V_i) cu rata amortizării (ra)

$$Aa = V_i \times ra$$

$$ra = 100 / T$$

De exemplu: pentru un utilaj cu valoarea contabilă de intrare de 1.600.000 lei și o durată normală de utilizare de 8 ani, rata amortizării se va calcula:

$$a) \quad Aa = V_i / T \quad Aa = 1.600.000 \text{ lei} / 8 \text{ ani} = 200.000 \text{ lei/an}$$

sau

$$b) \quad ra = 100 / 8 = 12,5\%$$

$$Aa = V_i \times ra \quad Aa = 1.600.000 \times 12,5\% = 200.000 \text{ lei/an}$$

Tabelul nr. 8

TABLOUL DE AMORTIZARE

Anul	Valoarea de intrare (contabilă) (lei)	AMORTIZAREA		Valoarea netă contabilă (lei)
		Anuală (lei)	Cumulată (lei)	
1	1600000	200000	200000	1400000
2	1600000	200000	400000	1200000
3	1600000	200000	600000	1000000
4	1600000	200000	800000	800000
5	1600000	200000	1000000	600000
6	1600000	200000	1200000	400000
7	1600000	200000	1400000	200000
8	1600000	200000	1600000	0

Mijlocul fix se amortizează de la data intrării în patrimoniu până la recuperarea întregii valori de intrare. Deoarece, intrarea și ieșirea mijloacelor fixe are loc în timpul anului, pentru primul și ultimul an de funcționare amortizarea se calculează numai pentru perioada cât acesta a funcționat, deci se pune problema calculării amortizării la o rată redusă numită prorata.

Astfel, dacă utilajul exemplificat mai sus a intrat în funcțiune la data de 30 aprilie, anul n, numărul lunilor de funcționare în primul an (n) va fi de 8 luni, iar numărul lunilor de funcționare în anul n+8 va fi de 4 luni.

Calculul se face în luni întregi, indiferent de ziua în cadrul lunii, astfel:

- anul n $Aa = 1.600.000 \times 12,5\% \times 8/12 = 133.333$ lei

- anul n+8 $Aa = 1.600.000 \times 12,5\% \times 4/12 = 66.666$ lei

La același rezultat se ajunge dacă lunile sunt transformate în zile, considerând: 1 lună=30 zile și 1 an=360 zile.

Acest calcul al valorii amortizării medii se face lunar pentru fiecare mijloc fix în "Situația de calcul și repartizare a amortizării efective".

Procedeul amortizării variabile se utilizează pentru anumite categorii de imobilizări, și care la calcularea amortizării durata de

folosire a bunului este înlocuită cu volumul de activitate obținut cu ajutorul său. Astfel, pentru mijloacele de transport auto se utilizează volumul prestațiilor exprimat în mii Km. echivalenți, pentru aeronave în ore de zbor.

De exemplu, pentru un autocamion înregistrat la valoarea de intrare (V_i) de 15.000.000 lei, având un parcurs normal (P) de 300.000 Km și o durată normală de folosire (T) de 5 ani, calculul va fi următorul:

- se determină rata amortizării (r_a) după formula

$$r_a = V_i / P \quad r_a = 15.000.000 \text{ lei} / 300.000 \text{ km} = 50 \text{ lei/km}$$

- Volumul de activitate (V_a) a fost de 70.000Km anual în anul n , 90.000Km în anul $n+1$, 100.000Km în anul $n+2$ și 40.000 Km în anul $n+3$

- amortizarea anuală $A_a = V_a \times r_a$

Rezultatul calculelor se prezintă în tabelul care urmează

Tabelul nr. 9

Anii (T)	Valoarea de intrare (V_i)	Amortizarea liniară		Amortizarea variabilă		
		Anuală (lei)	Cumulat (lei)	Rata amortizării (lei)	Volumul de activitate (lei)	Anuală (lei)
1	1500000	3000000	3000000	50	70000	3500000
2	1500000	3000000	6000000	50	90000	4500000
3	1500000	3000000	9000000	50	100000	5000000
4	1500000	3000000	12000000	50	40000	2000000
5	1500000	3000000	15000000	—	—	—

Determinarea amortismentului la mijloacele de transport prin acest procedeu are importanță în ceea ce privește stabilirea momentului scoaterii din funcțiune a acestora. Așa cum rezultă, utilizarea intensivă a autocamionului exemplificat, face ca valoarea lui să fie recuperată în mai puțin de patru ani, moment care poate coincide cu cel al scoaterii din folosință.

Procedeul amortizării degresive a apărut din necesitatea recuperării mai rapide a valorii unor mijloace fixe care sunt supuse într-un mai

înalt grad efectelor uzurii morale și nevoia de modernizare, re tehnologizare sau chiar de înlocuire este mult mai evidentă.

Esența acestui procedeu constă în practicarea unor amortizări mai mari în primii ani de utilizare a bunului, după care anuitățile se reduc treptat. Acest procedeu de amortizare se aplică în două variante: aplicând o rată de amortizare constantă la o bază degresivă (descrescătoare), sau aplicând o rată de amortizare degresivă la o bază fixă. Baza de calcul degresivă poate fi valoarea netă contabilă, iar baza de calcul fixă poate fi valoarea contabilă de intrare.

Varianta I. Aplicarea unei rate constante la o bază degresivă, constă în multiplicarea ratei amortizării în sistem liniar (ra) cu un coeficient multiplicator (K) stabilit de legea fiscală. Coeficienții fiscali stabiliți variază în funcție de durata normală de utilizare a bunurilor, și sunt următorii:

- 1,5 pentru bunuri cu durata de utilizare între 2-5 ani;
- 2,0 pentru bunuri cu durata de utilizare între 6-10 ani;
- 2,5 pentru bunuri cu durata de utilizare peste 10 ani.

Astfel, pentru un mijloc fix cu durata de folosință de 10 ani, rata amortizării liniare (ra) este 10,0%, coeficientul fiscal multiplicator (K) va fi 2,0.

Rata constantă $Ra = ra \times K$

$$Ra = 10,0\% \times 2 = 20\%$$

Calculul amortizării anuale se face prin aplicarea ratei constante (20%) la valoarea contabilă pentru primul an și la valoarea netă contabilă pentru anii următori. Când amortizarea anuală calculată în sistem degresiv devine inferioară amortizării calculate în sistem liniar, pentru anii care urmează calculul se va face aplicând procedeul amortizării liniare. În acest scop se raportează suma care rămâne de amortizat la numărul anilor rămași de utilizare a bunului.

De exemplu:

Pentru utilajul cu valoarea de intrare de 1.600.000 lei, durata de folosire 8 ani și rata amortizării 12,5% coeficientul multiplicator

corespunzător este 2,0.

$$Ra = ra \times K$$

$$Ra = 12,5\% \times 2,0 = 25\%$$

Tabelul nr. 10

Tabolul amortizării degresive

Anul	Valoarea contabil în primul an (lei)	Rata constantă (%)	AMORTIZAREA		Valoarea netă contabilă (lei)
			Anuală (lei)	Cumulată (lei)	
1	1600000	25	400000	400000	1200000
2	1200000	25	312500	712500	887500
3	887500	25	221875	934375	665625
4	665625	25	166400	1100780	499220
5	499220	—	124805	1225585	374415
6	374415	—	124805	1350390	249610
7	249610	—	124805	1475195	124805
8	124805	—	124805	1600000	0

Așa cum rezultă din tabloul de mai sus, în anul 4, amortizarea în sistem degresiv a devenit mai mică decât amortizarea anuală în sistem liniar (166.406 față de 200.000). Din acest moment se aplică sistemul de amortizare liniar, astfel:

$$ra = 499.220 \text{ lei} / 4 \text{ ani} = 124.805 \text{ lei/an}$$

Varianta a-II-a. Aplicarea unei rate degresive la o bază de calcul fixă (valoarea contabilă).

Rata degresivă (rd) se determină ca raport între numărul anilor în ordinea inversă numerotării lor la suma cifrelor exprimând ordinea anilor de folosință.

Amortizarea anuală (Ra) se determină prin aplicarea ratelor degresive la valoarea contabilă a bunului respectiv.

Astfel, suma cifrelor exprimând ordinea anilor de funcționare este: $1+2+3+4+5+6+7+8=36$, iar ratele degresive, sunt: $8/36$; $7/36$; $6/36$; $5/36$; $4/36$; $3/36$; $2/36$; $1/36$.

$$Ra = Vi \times rd$$

Tabelul nr. 11

Tabolul amortizării degresive

Anii	Valoarea contabilă (lei)	Ratele degresive (Rd)	Amortizarea degresivă (lei)	Valoarea netă contabilă (lei)
1	1600000	8/36	355555	1244445
2	1600000	7/36	311111	933334
3	1600000	6/36	266666	666668
4	1600000	5/36	222222	444446
5	1600000	4/36	177777	266669
6	1600000	3/36	133333	133336
7	1600000	2/36	88888	44448
8	1600000	1/36	44448	0

Procedeul amortizării accelerate constă în practicarea în primul an de funcționare a mijlocului fix a unei rate a amortizării de până la 50%, după care în anii următori se practică procedeul amortizării liniare.

4. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

Această categorie de provizioane face obiectul numai a imobilizărilor neamortizabile (terenurile și titlurile de participare). Ele intervin în cazul în care se constată reducerea de valoare a unei imobilizări produsă de cauze a căror efecte nu sunt considerate ireversibile.

Constituirea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor, ca și a amortizărilor se face după reguli precise ale dreptului fiscal. Constituirea lor se face prin includerea în cheltuieli, ceea ce poate afecta mărimea profitului impozabil. Calculul acestora se face în raport cu valoarea actuală a bunurilor respective, indiferent dacă întreprinderea a obținut sau nu profit.

5. Sistemul informațional contabil al imobilizărilor corporale

Obținerea informației finale privind existența și mișcarea imobilizărilor în cadrul unității patrimoniale, este rezultatul culegerii, prelucrării și

păstrării datelor și informațiilor în cadrul unui ansamblu de mijloace, metode și procedee de lucru specifice contabilității – sistemul informațional contabil.

Sistemul informațional contabil al immobilizărilor se compune din mai multe subsisteme, astfel: subsistemul de documente; subsistemul evidenței tehnic – operative (registre); subsistemul conturilor.

5.1. Subsistemul de documente

– prima verigă din sistem și cuprinde totalitatea documentelor primare specifice pe genuri de operații economice în legătură cu immobilizările, întocmite la locul și în momentul efectuării operațiilor economice, constituind documente justificative, ce stau la baza înregistrării în celelalte subsisteme, bază de calcul a indicatorilor economici, probă în justiție privind litigiile patrimoniale.

Din punctul de vedere al felului operațiilor pentru care se întocmesc, documentele privind immobilizările se împart în următoarele grupe: documente de intrare, documente privind consumul; documente privind ieșirea immobilizărilor, în și din patrimoniu.

În cadrul documentelor de intrare se cuprind: **în cazul achiziționării de immobilizări** "Factura" și "Procesul-verbal de recepție"; **în cazul immobilizărilor aduse ca aport la societate** sau intrate cu ocazia fuziunii sau comasării se utilizează "Procesul verbal de predare-preluare"; **în cazul intrării prin investiții-construcții** se utilizează: "Procesul-verbal de predare-primire"; cu ocazia preluării immobilizărilor de la antreprenor, "Procesul verbal de recepție provizorie"; pentru immobilizările care necesită numai montaj, "Procesul verbal de punere în funcțiune"; pentru immobilizările care necesită montaj și probe tehnologice; "Procesul verbal de constatare finală" în cazul sondelor. **În cazul intrării immobilizărilor cu caracter temporar**, sunt utilizate: "Contractul de concesiune", iar "Contractul de locație de gestiune" și "Contractul de închiriere"; **în cazul intrării de la un alt loc de gestiune al întreprinderii** (secție, sector, fermă) se utilizează "Bonul de mișcare al mijloacelor fixe".

În cadrul documentelor privind folosirea și transmiterea valorii imobilizărilor în activitatea întreprinderii se cuprind: "Situația calculului și repartizării amortizării efective", "Planul de amortizare", "Procesul Verbal de inventariere."

În cadrul documentelor de ieșire a imobilizărilor din patrimoniu se utilizează: "Procesul-verbal de scoatere din funcțiune / de declasare a unor bunuri materiale", cu ocazia casării imobilizărilor ajunse la limita valorii lor de utilitate; "Bonul de mișcare", la ieșirea către alte secții, subunități etc. Contractele de concesiune, locație de gestiune și închiriere pentru imobilizările ieșite temporar pe aceste căi.

5.2. Subsistemul evidenței tehnic-operative

Datele din documentele primare menționate, constituie baza informațiilor din evidența tehnic-operativă organizată la nivelul unității sau a diferitelor compartimente de producție și funcționale cu ajutorul unor registre, situații operative, jurnale. Informațiile din evidența tehnic operativă stau la baza deciziilor care se iau pentru conducerea curentă a activităților la nivelul subunităților. Principalele registre operative sunt: "Registrul numerelor de inventar", la nivelul întreprinderii; "Registrul pentru evidența mijloacelor fixe", la nivelul subunităților, la care se mai poate adăuga "Registrul-inventar."

5.3. Subsistemul conturilor de imobilizări

Datele din documentele primare după ce au fost prelucrate în sistemul evidenței operative la nivelul gestiunilor, sunt prelucrate în sistemul conturilor sintetice și analitice, unde se desăvârșesc sub forma indicatorilor contabili.

Existența și mișcarea imobilizărilor se evidențiază cu ajutorul clasei 2 din Planul de conturi general, denumită "CONTURI DE IMOBILIZĂRI". Conturile din această clasă sunt grupate pe categorii mari de imobilizări și cuprind următoarele grupe: 20 "Imobilizări necorporale", 21 "Imobilizări corporale", 23 "Imobilizări în curs", 26 "Imobilizări financiare", 28 "Amortizări privind imobilizările", 29

"Provizioane privind deprecierea imobilizărilor". Ultimele două grupe (28 și 29) cuprind conturi care evidențiază mărimea depreciierilor de valoare a imobilizărilor; amortizări și provizioane.

În grupa 20 **"Imobilizări necorporale"** se cuprind următoarele conturi sintetice de gradul I: 201 "Cheltuieli de constituire"; 203 "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare"; 205 "Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare"; 207 "Fond comercial"; 208 "Alte imobilizări necorporale".

În cazul grupei 21 **"Imobilizări corporale"** se cuprind următoarele conturi sintetice de gradul I: 211 "Terenuri", și 212 "Mijloace fixe".

Contul 212 "Mijloace fixe" se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de mijloace fixe, astfel: 2121 "Clădiri"; 2122 "Construcții speciale"; 2123 "Mașini, utilaje și instalații de lucru"; 2124 „Aparate și instalații de măsură, control și reglare”; 2125 „Mijloace de transport”; 2126 „Animale de muncă”; 2127 „Plantații”; 2128 "Unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe".

În cadrul grupei 23 **"Imobilizări în curs"** se cuprind următoarele conturi sintetice: 230 "Imobilizări necorporale în curs"; 231 "Imobilizări corporale în curs".

În cadrul grupei 26 **"Imobilizări financiare"** se cuprind următoarele conturi sintetice de gradul I: 261 "Titluri de participare"; 262 "Titluri imobilizate ale activității de portofoliu"; 263 "Alte titluri imobilizate"; 267 "Creanțe imobilizate"; 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare".

Contul sintetic de gradul I, 267 "Creanțe imobilizate" se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II: 2671 "Creanțe legate de participații"; 2672 "Împrumuturi acordate pe termen lung"; 2677 "Alte creanțe imobilizate"; 2678 "Dobânzi aferente creanțelor imobilizate".

Conturile menționate, cu excepția contului 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", evidențiază valori economice, respectiv, structuri de activ imobilizat și au funcție contabilă de conturi de activ. Se debitează cu intrările de imobilizări necorporale, corporale și financiare, în patrimoniul întreprinderii, pe diverse căi, la prețul de

intrare. **Se creditează** cu ieșirile de imobilizări necorporale, corporale și financiare din patrimoniul întreprinderii, pe diverse căi. Prezintă **solduri debitoare** care reflectă existentul de imobilizări necorporale, corporale existente, la prețul de intrare.

Contul 269 "**Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare**" are funcție contabilă de pasiv. **Se creditează** cu obligațiile de plată a titlurilor financiare achiziționate. **Se debitează** cu plata acestora. **Soldul creditor** reflectă obligații de plată.

Grupele de conturi 28 și 29 evidențiază elemente substructive de activ generate de aplicarea principiului prudenței și cuprind conturi cu funcție contabilă de pasiv.

Grupa 28 "Amortizări privind imobilizările" cuprinde două conturi sintetice de gradul I: 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" și 281 "Amortizări privind imobilizările corporale."

La rândul lor, conturile sintetice de gradul I se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II pentru a evidenția amortizările pe grupe de imobilizări necorporale și corporale.

Toate conturile din grupa 28 "Amortizări privind imobilizările" au funcție contabilă de conturi de pasiv. **Se creditează** cu amortizările calculate și incluse cheltuielile exercițiului. **Se debitează** cu amortizările aferente imobilizărilor ieșite din patrimoniu. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă amortizarea înregistrată a imobilizărilor.

Grupa 29 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor" cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 290 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"; 291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"; 293 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"; 296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare".

Toate aceste conturi au funcție contabilă de conturi de pasiv. **Se creditează** la constituirea provizioanelor prin includerea în cheltuieli, la sfârșitul anului cu ocazia constatării unor valori de inventar inferioare valorii de intrare, sau a unor deprecieri mai mari la sfârșitul anului curent față de anul precedent. **Se debitează** cu reducerea sau anularea

provizioanelor ca urmare a constatării unor deprecieri mai mici la sfârșitul anului curent față de anul precedent, sau a cedării bunului pentru care s-a constituit provizionul, prin includerea în conturile de venituri.

Prezintă **solduri creditoare** care reflectă provizioane pentru deprecieri aferente imobilizărilor existente.

5.3.1. Contabilitatea operațiilor privind intrările de imobilizări în patrimoniu

a. Reflectarea în contabilitate a intrărilor de imobilizări achiziționate se efectuează în **debitul** conturilor din grupa 2 "Imobilizări" cu subdiviziunile specifice categoriilor de imobilizări necorporale și corporale și în **creditul** unui cont de obligații (Furnizori de imobilizări), dacă plata se va face ulterior prin virament, sau a unui cont de trezorerie dacă plata se face imediat.

b. În cazul intrărilor de imobilizări din aporturi la societate, aduse de către asociați, se debitează un cont de imobilizări în corespondență cu contul 456 "Decontări cu asociații privind capitalul" în cazul întreprinderilor asociate, sau 108 "Contul întreprinzătorului" dacă este vorba de aportul întreprinzătorului individual.

Obligațiile de plată privind imobilizările sunt reflectate cu ajutorul conturilor: 404 "Furnizori de imobilizări" când decontarea urmează a se face normal conform contractelor, și 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări", când părțile acceptă, un efect comercial pentru accelerarea decontării. Alături de aceste conturi este utilizat și contul 4426 "T.V.A. deductibilă", care reflectă T.V.A. plătit o dată cu contravaloarea bunului cumpărat și pe care unitatea urmează s-o deducă din T.V.A. colectată.

c. Intrările de imobilizări necorporale și corporale din producție proprie se contabilizează în două feluri:

c.1. dacă lucrările sunt începute și terminate în același an, în timpul exercițiului financiar, pe măsura efectuării lucrărilor se evidențiază

cheltuielile ocazionate în debitul unui cont de cheltuieli (clasa 6) în corespondență cu conturile de valori materiale consumate, obligații de plată sau de trezorerie. La terminarea lucrărilor când se recepționează bunul obținut, în debitul unui cont de imobilizări, necorporale sau corporale și în creditul unui cont de venituri din producția imobilizată: 721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale", sau 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale".

c.2. Dacă producția de imobilizări este prevăzută a se executa în mai mulți ani, în primul an se evidențiază cheltuielile ocazionate, iar la sfârșitul anului se decontează cheltuielile efectuate și se evidențiază producția de imobilizări corporale sau necorporale neterminată, prin debitul conturilor de imobilizări în curs: 230 "Imobilizări necorporale în curs" sau 231 "Imobilizări corporale în curs" și prin creditul conturilor de venituri din producția imobilizată.

În anul următor când obiectivul este terminat conturile de imobilizări corporale în curs se creditează în corespondență cu conturile de imobilizări.

De exemplu:

Societatea agricolă "ALFA" S.A. și-a planificat construirea în doi ani prin investiții proprii a unei stații de preparat nutrețuri combinate. Costul total prevăzut este de 8.000.000 lei. Lucrarea se va executa astfel: în anul n în valoare de 5.000.000 lei și în anul $n+1$ în valoare de 3.000.000 lei.

Operații economice în anul n

1. Înregistrarea cheltuielilor efectuate în sumă de 5.000.000 lei

6	„Conturi de cheltuieli	=	%		- 5000000 lei
			3	„Conturi de stocuri”	- 2000000 lei
			4	„Conturi de țevi”	- 1800000 lei
			5	„Conturi de trezorerie”	- 1200000 lei

2. Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul anului în sumă de 5.000.000 lei

121	„Profit și pierdere”	=	6	„Conturi de cheltuieli”	- 5000000 lei
-----	----------------------	---	---	-------------------------	---------------

3. Înregistrarea producției de imobilizări neterminate la sfârșitul anului în valoare de 5.000.000 lei

231	„Imobilizări în curs corporale”	=	722	„Venituri din producția de imobilizări corporale”	– 5000000 lei
-----	---------------------------------	---	-----	---	---------------

4. Închiderea contului de venituri

722	„Venituri din producția de imobilizări corporale”	=	121	„Profit și pierdere”	– 5000000 lei
-----	---	---	-----	----------------------	---------------

Înregistrări în anul n+1

5. Efectuarea cheltuielilor pentru finisarea obiectivului în sumă de 3.000.000 lei

6	„Conturi de cheltuieli	=	%		– 3000000 lei
			3	„Conturi de stocuri”	– 1400000 lei
			4	„Conturi de teți”	– 1000000 lei
			5	„Conturi de trezorerie”	– 600000 lei

6. Recepția obiectivului obținut ca mijloc fix

2123	„Mașini, utilaje și instalații de lucru”	=	%		– 8000000 lei
			231	„Imobilizări în curs corporale”	– 5000000 lei
			722	„Venituri din producția de imobilizări corporale”	– 3000000 lei

7. Se închide contul de cheltuieli

121	„Profit și pierdere”	=	6	„Conturi de cheltuieli”	– 3000000 lei
-----	----------------------	---	---	-------------------------	---------------

8. Se închide contul de venituri.

722	„Venituri din producția de imobilizări corporale”	=	121	„Profit și pierderi”	– 3000000 lei
-----	---	---	-----	----------------------	---------------

Producția proprie de imobilizări fiind considerată o vânzare-cumpărare a întreprinderii către ea însăși, deci o vânzare și o cumpărare internă,

nu produce nici profit nici pierdere. Cu toate acestea ea este supusă impunerii fiscale sub formă de T.V.A. În general, T.V.A. este deductibilă la 100% deoarece la cumpărarea bunurilor și serviciilor de la furnizori s-a înregistrat T.V.A. deductibilă. Vânzarea de către ea însăși trebuie să înregistreze T.V.A. colectată.

9. Se calculează și se înregistrează T.V.A.

$$8000000 \times 18/100 = 1440000 \text{ lei}$$

$$4426 \text{ „TVA deductibilă”} = 4427 \text{ „TVA colectată”} - 1440000 \text{ lei}$$

Dacă T.V.A. nu este deductibilă în totalitate, partea nedeductibilă se include în costul de producție al activului imobilizat obținut.

De exemplu.

T.V.A. calculat la valoarea obiectivului este 18% din care numai 75% este T.V.A. deductibilă.

$$\text{TVA colectată } 8000000 \times 18\% = 1440000 \text{ lei}$$

$$\text{TVA deductibilă } 1440000 \text{ lei} \times 25\% = 1080000 \text{ lei}$$

$$\text{TVA nedeductibilă} \quad 360000 \text{ lei}$$

10. Înregistrarea T.V.A.

	%	=	4427 „TVA colectată”	- 1440000 lei
2123 „Mașini, utilaje și insatalții de lucru”				- 360000 lei
4426 „TVA deductibilă”				- 1080000 lei

d. Intrările de imobilizări din donații cu titlu gratuit de la alte persoane fizice sau juridice, precum și imobilizările constatate plus la inventariere se înregistrează în debitul conturilor de imobilizări, necorporale sau corporale și în creditul contului 131 "Subvenții pentru investiții", la valoarea actuală.

e. Cu ocazia reevaluării imobilizărilor se constată plusuri de valoare la anumite categorii, care se înregistrează în debitul conturilor de imobilizări și creditarea contului 105 "Diferențe din reevaluare".

f. Intrarea imobilizărilor pe calea concesiunii, luării în locație de

gestiune, sau pe calea închirierii (care rămân în proprietate celui care le-a închiriat), nu afectează conturile de bilanț. Întreprinderea care le-a primit beneficiază temporar de ele conform contractelor și deci trebuie să le restituie proprietarilor, fapt pentru care ele se înregistrează într-un cont din grupa 8 "Conturi speciale", numit 8031 "Mijloace fixe luate cu chirie" care este un cont de ordine și evidență și care funcționează după principiul contabilității în partidă simplă.

5.3.2. Contabilitatea operațiilor economice privind consumul de imobilizări în activitatea întreprinderii

5.3.2.1. Amortizări derogatorii

Imobilizările existente în activul patrimonial al întreprinderii sunt utilizate în activitatea acesteia, ca atare părți din valoarea lor se consumă și se transmit asupra costurilor noilor produse fabricate, sau se pot transforma în posibile pierderi ca urmare a deprecierii lor valorice. În vederea recuperării părților din valoarea imobilizărilor consumate sau supuse pierderilor în contabilitate sunt utilizate noțiunile de amortizări și de provizioane.

În esență, contabilizarea operațiilor privind pierderile de valoare trebuie să asigure două elemente: constatarea deprecierii totale, din care: normală - care se înregistrează ca amortizare și, nenormală - care se înregistrează ca un provizion, și pe de altă parte, înregistrarea lor în cheltuieli (pentru recuperare).

Având în vedere aceste două considerente, recuperarea valorică a pierderilor menționate se face prin amortizare. Astfel, amortizarea înregistrată este de două feluri: **amortizare pentru depreciere** (normală) care este rezultat al utilizării bunului respectiv, învechirea sa, sau schimbarea tehnologiilor și care se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare, și **amortizare derogatorie** (peste cea normală), înregistrată ca măsură de prevedere, în vederea recuperării întregii valori în condiții de risc tehnologic), care se înregistrează în cheltuielile excepționale.

Amortizarea pentru depreciere este considerată ca, justificată din punct de vedere economic și rectifică valoarea bunului respectiv în bilanț, iar amortizarea derogatorie este tratată ca un provizion reglementat cu caracter excepțional, figurând în pasivul bilanțului la grupa de provizioane reglementate.

Amortizarea derogatorie, respectiv provizioanele reglementate, sunt integrate în rezultatele întreprinderii în funcție de durata de utilizare a bunului, prin creditul contului 7874 "Venituri excepționale din provizioane reglementate".

De exemplu:

Reluând exemplul privind calculul amortizării degresive, referitor la utilajul achiziționat la valoarea de înregistrare (V_i) de 1.600.000, cu durata de utilizare de 8 ani (Tabelul nr. 6), reconstituit în Tabelul nr. 10.

Tabelul nr. 12

Anii	Amortizarea pentru depreciere (liniară) (lei)	Amortizarea degresivă (tab. 9) (lei)	Amortizarea derogatorie (lei)
1	200000	400000	200000
2	200000	312500	112500
3	200000	221875	21875
4	200000	166400	- 33600
5	200000	124805	- 75195
6	200000	124805	- 75195
7	200000	124805	- 75195
8	200000	124805	- 75195
TOTAL	1600000	1600000	-

Înregistrări în anul n

1. Amortizarea pentru depreciere

6811	„Cheltuieli de	=	281	„Amortizări privind	200000 lei
	exploatare privind			imobilizările corporale	
	amortizarea imobilizărilor”				

2. Amortismentul derogatoriu

6874	„Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate”	=	141	„Provizioane reglementate”	– 200000 lei
------	--	---	-----	----------------------------	--------------

Înregistrări în anul n+1

3. Amortizarea pentru depreciere

Se repetă înregistrarea nr. 1 cu suma de 200.000 lei

4. Amortismentul derogatoriu

Se repetă operația nr. 2 cu suma de 112.500 lei

Înregistrări în anul n+2

5. Amortizarea pentru depreciere.

Se înregistrează asemănător operației nr. 1 cu suma de 200.000 lei.

6. Amortizarea derogatorie

Se repetă înregistrarea nr. 2 cu suma de 21.875 lei

Înregistrări în anul n+3

7. Amortizarea pentru depreciere

Se repetă înregistrarea nr. 1 cu suma de 200.000 lei

8. Amortizarea derogatorie

Se înregistrează reintegrarea în rezultat a provizionului reglementat în sumă de 33.600 lei

141	„Provizioane reglementate”	=	7874	„Venituri excepționale din provizioane reglementate”	– 33600 lei
-----	----------------------------	---	------	--	-------------

9. În exercițiile n+4, n+5, n+6, n+7 se înregistrează anual amortismentul pentru deprecierea cu suma de 200.000 lei anual făcând formula contabilă nr. 1.

10. În exercițiile n+4, n+5, n+6 și n+7 se repetă formula contabilă nr. 8 pentru reintegrarea în rezultat a provizionului reglementat cu suma de 75.195 lei

Reflectând asupra șirurilor din Tabelul nr.12 observăm în primii trei ani amortizarea derogatorie, peste cea normă de 200.000 pe an, a fost înregistrată ca un provizion (rezervă) reglementat, inclus în cheltuielile fiecărui an, influențând mărimea rezultatului obținut, profitul

fiind mai mic și impozitul pe profit a fost mai mic. Dar, provizionul constituit s-a inclus în veniturile excepționale începând din anul al IV-lea, ceea ce a însemnat venituri și respectiv profit și impozit pe profit cuvenit statului mai mare. Procedând astfel întreprinderea este sprijinită legal să-și recupereze în primii ani o parte mai mare din valoarea imobilizărilor pe seama profitului. Astfel, impozitul pe profit este diminuat, el fiind amânat la plata pentru anii următori când apar veniturile excepționale din provizioane reglementate.

5.3.2.2. Contabilitatea provizioanelor pentru depreciere

Provizioanele pentru depreciere sunt pierderi de valoare la imobilizările neamortizabile - terenuri și titluri de valoare - recuperate prin includerea în cheltuielile de exploatare, financiare sau excepționale în funcție de categoria de bunuri la care se referă. Provizioanele constituite sunt anulate sau reduse prin trecerea lor asupra veniturilor din exploatare, financiare sau excepționale.

De exemplu:

În vederea extinderii întreprinderii în anul 1992 a fost cumpărat un teren în valoare de 3.000.000 lei. În anul 1994, datorită schimbării coeficientului de ocupare a solului, terenul este evaluat la 2.500.000 lei. În anul 1995, același teren este evaluat la valoarea actuală de 2.800.000 lei. În anul 1996 terenul este vândut.

Anul 1994

1. Constituirea unui provizion pentru pierderea de valoare în sumă de 500.000 lei (3.000.000 - 2.500.000 lei)

6813	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor”	=	291	„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale”	- 500000 lei
------	--	---	-----	---	--------------

Anul 1995

2. Reducerea provizionului constituit cu suma de 300.000 lei, prin reintegrarea lui în venituri.

291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale”	=	7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	– 300000 lei
---	---	--	--------------

Anul 1996

3. Anularea provizionului (soldul contului 291) în sumă de 200.000 lei care a devenit fără obiect prin vânzarea terenului.

Se repetă formula contabilă nr.2 cu suma de 200.000 lei.

5.3.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirile de imobilizări, din patrimoniu

Ieșirea imobilizărilor din patrimoniul întreprinderii poate avea loc în următoarele situații:

- am ajuns la limita duratei lor de folosire și sunt casate;
- vânzare (cedare);
- lipsuri constatate în gestiune;
- donații, cu titlu gratuit;
- distrugeri datorită calamităților naturale;
- retrageri de părți sociale de către asociați.

a. Casarea imobilizărilor corporale are loc atunci când au ajuns la limita fizică a uzurii și nu mai pot satisface cerințele impuse de parametrii tehnico-economici ai procesului de producție. În aceste condiții se impune deci, pe de o parte, distrugerea fizică a bunului respectiv, demontarea, demolarea acestuia, și pe de altă parte, scoaterea din evidență.

Scoaterea din funcțiune a unor imobilizări ocazională operații de demontarea utilajelor, demolarea clădirilor, transportul materialelor etc., operații ce necesită pe de o parte, înregistrarea unor cheltuieli, și pe de altă parte înregistrarea unor bunuri recuperate. Totodată, ieșirea bunurilor din patrimoniu pe această cale determină scoaterea din activ a elementului respectiv, scăderea amortizării înregistrate și creșterea cheltuielilor excepționale reprezentând valoarea neamortizată a bunurilor scoase din funcțiune, cât și înregistrarea cheltuielilor și veniturilor generate de operația de demontare, demolare, recuperare. Cheltuielile efectuate sunt înregistrate în debitul conturilor corespunzătoare naturii cheltuielilor

și în creditul conturilor care vizează modalitățile de plată sau a valorilor consumate.

Exemple:

Întreprinderea scoate din funcțiune un autocamion înregistrat la valoarea brută contabilă de 15.000.000 lei, care este complet amortizat. Operația de casare a necesitat cheltuieli totale de 100.000 lei, plătite în numerar și s-au recuperat piese de schimb în valoare de 180.000 lei.

Înregistrări:

1. Scoaterea din evidență a autocamionului.

2815	„Amortizarea mijloacelor de transport”	=	2125	„Mijloace de transport”	- 15000000 lei
------	--	---	------	-------------------------	----------------

2. Cheltuielile de demontare efectuate.

6718	„Alte cheltuieli de gestiune”	=	5311	„Casa în lei”	- 100000 lei
------	-------------------------------	---	------	---------------	--------------

3. Recuperarea pieselor de schimb.

3014	„Piese de schimb”	=	7718	„Alte venituri excepționale din operații de gestiune”	- 180000 lei
------	-------------------	---	------	---	--------------

b. Contabilitatea operațiilor privind vânzarea imobilizărilor

Ieșirea imobilizărilor pe calea vânzării generează două înregistrări contabile: una de vânzare propriu-zisă și alta de scoatere din evidență a bunului vândut.

Vânzarea către cumpărător a imobilizărilor nu este o activitate curentă, normală, ci o activitate întâmplătoare, încadrată în operații excepționale. În aceste condiții sunt utilizate conturile de cheltuieli și venituri excepționale.

Vânzarea imobilizărilor generează o creștere a veniturilor înregistrată în creditul contului 7721 "Venituri din cedarea activelor" la prețul de vânzare negociat cu clienții și totodată, creșterea dreptului de creanță asupra clienților, înregistrată în debitul contului 461 "Debitori diverși" sau 5121 "Disponibil la bancă în lei" dacă decontarea se

face prin virament, sau prin debitul contului 5311 "Casa în lei" dacă încasarea se face în numerar.

Scoaterea din evidență a imobilizărilor vândute se face la nivelul valorii contabile, de intrare prin creditul conturilor de imobilizări, respective și în debitul conturilor din grupa 28 "Amortizări privind imobilizările", pentru valoarea amortizată și 6721 "Cheltuieli privind activele cedate".

În mod asemănător se înregistrează și scoaterea din evidență a imobilizărilor constatate lipsă la inventar, a celor distruse de calamități naturale, precum și a celor ieșite prin donații, cu titlu gratuit.

La categoriile de imobilizări la care anterior au fost înregistrate provizioane pentru depreciere, la ieșirea din patrimoniu se înregistrează și anularea provizioanelor constituite prin debitarea conturilor din grupa 29 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor" și creditarea conturilor de venituri din grupa 78 "Venituri din provizioane", iar la imobilizările la care anterior au fost constituite provizioane reglementate, la ieșirea acestora din patrimoniu se face anularea acestuia prin debitarea contului 141 "Provizioane reglementate în corespondență cu contul 7874 "Venituri excepționale din provizioane reglementate".

6. Sistemul contabilității imobilizărilor necorporale

Conturile cu ajutorul cărora se urmărește existența și mișcarea imobilizărilor necorporale aparțin clasei 2 – "Conturi de active imobilizate", a planului de conturi general, grupele 20 "Imobilizări necorporale", 23 "Imobilizări în curs", 28 "Amortizări privind imobilizările" și 29 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor".

Astfel, sistemul conturilor de imobilizări necorporale, cuprinde următoarele conturi sintetice:

- 201 "Cheltuieli de constituire"
- 203 "Cheltuieli de cercetare dezvoltare"
- 205 "Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare"
- 207 "Fondul comercial"

208 "Alte imobilizări necorporale"

230 "Imobilizări în curs necorporale"

280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"

290 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"

Contul 201 "Cheltuieli de constituire"

Cu ajutorul acestui cont se evidențiază cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum sunt: cheltuielile de înscriere și înmatriculare, cheltuieli cu emisiunea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de publicitate și de prospectare a pieței.

Contul 201 "Cheltuieli de constituire" are funcție contabilă de activ. În debit, reflectă cheltuielile ocazionate de înființarea și dezvoltarea întreprinderii. În credit, reflectă cheltuielile de constituire amortizate integral. Soldul, reflectă cheltuielile de constituire neamortizate.

Contul 203 "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare"

Acest cont este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare în scopul obținerii de imobilizări necorporale

Cercetarea-dezvoltarea corespunde ansamblului de lucrări sistematice, bazate pe cunoștințele obținute prin cercetare sau experiențe practice efectuate în vederea realizării producției de materiale, dispozitive, procedee, sisteme sau servicii noi, sau chiar ameliorarea celor existente.

Contul 203 "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare" are funcție contabilă de cont de activ. Debitul său reflectă lucrările și proiectele de cercetare și dezvoltare efectuate pe cont propriu. Creditul acestui cont reflectă cheltuielile de cercetare și dezvoltare amortizate integral, precum și cheltuielile de cercetare-dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor obținute. Soldul acestui cont reflectă cheltuielile de cercetare și dezvoltare existente.

Contul 205 "Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare", evidențiază cheltuielile făcute pentru a obține avantajul pe care îl constituie protecția acordată în anumite condiții inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare: unui brevet, a unei licențe, a unei mărci de fabrică, a unui procedeu, de drepturi de proprietate literară și artistică, sau titularului unei concesiuni.

Acest cont evidențiază concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică și de comerț și a altor drepturi similare aduse ca aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, imobilizate pe o perioadă determinată.

Contul 205 "Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare" are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori similare achiziționate, realizate pe cont propriu, cele aduse ca aport la înființarea societății, redevențele aferente concesiunilor. **Creditul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele, licențele și alte drepturi și valori similare amortizate integral, precum valoarea neamortizată la cedarea imobilizării. **Soldul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele și alte drepturi similare existente.

Contul 207 "Fond comercial" este utilizat pentru evidențierea unei imobilizări care nu a putut face obiectul unei evaluări și unei contabilizări în bilanț, numită fond comercial. Acesta se determină ca diferență între valoarea de aport sau costul de achiziție și valoarea activului net al acestuia. Deși, fondul comercial nu figurează în cadrul celorlalte elemente patrimoniale, el concurează la menținerea și dezvoltarea potențialului activității întreprinderii și cuprinde: clientela, vadul comercial, debușeele, reputația, poziția, etc.

Contul 207 "Fond comercial" are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial achiziționat, precum și cel adus ca aport la capitalul societății. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial cedat. **Soldul** contului reflectă valoarea fondului comercial existent.

Contul 208 "Alte imobilizări necorporale".

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența programelor informatice create de întreprindere sau cumpărate pentru uz intern, sau în scop comercial. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea altor imobilizări necorporale achiziționate, realizate pe cont propriu, sau aduse ca aport în societate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea altor imobilizări necorporale vândute sau scoase din activ. **Soldul** contului reflectă valoarea programelor informatice existente.

Contul 230 "Imobilizări necorporale în curs".

Acest cont ține evidența investițiilor neterminate până la finele exercițiului, care reprezintă costul de producție, respectiv costul de achiziție al acestor investiții, precum și avansurile acordate furnizorilor de imobilizări.

Contul 230 "Imobilizări necorporale în curs" are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valorile necorporale facturate de furnizori, valoarea imobilizării necorporale în curs realizată pentru nevoi proprii, precum și imobilizările necorporale aduse ca aport de capital în societate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea imobilizărilor necorporale recepționate. **Soldul** reflectă valoarea imobilizărilor necorporale în curs.

Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale".

Acest cont evidențiază amortizarea calculată asupra imobilizărilor necorporale.

Pentru cunoașterea amortizării pe fiecare fel de imobilizare necorporală, contul sintetic 280 se desfășoară în analitic pe subconturi, astfel:

2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"

2803 "Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare"

2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare"

2807 "Amortizarea fondului comercial"

2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"

Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale. **Debitul** acestui cont reflectă amortizarea imobilizărilor cedate sau scoase din activ. **Soldul** contului reflectă valoarea aferentă imobilizărilor necorporale la sfârșitul exercițiului.

Contul 290 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"

Acest cont este utilizat pentru evidențierea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** său reflectă cheltuielile aferente provizioanelor

privind deprecierea imobilizărilor necorporale. **Debitul** reflectă sumele reprezentând reluarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale anulate (scăzute). **Soldul** contului reflectă provizioanele pentru imobilizările necorporale existente.

Exemple de utilizare a conturilor de imobilizări necorporale

1. Întreprinderea achiziționează un program informatic în valoare de 2.000.000 lei. T.V.A. 18%.

208	„Alte imobilizări corporale”	=	404	„Furnizori de imobilizări”	- 2000000 lei
4426	„TVA deductibilă”				- 360000 lei

2. La sfârșitul anului era în curs de execuție un proiect de cercetare dezvoltare în valoare de 800.000 lei.

230	„Imobilizări în curs necorporale”	=	721	„Venituri din producția de imobilizări necorp.”	- 800000 lei
-----	-----------------------------------	---	-----	---	--------------

3. Recepția proiectului de cercetare- dezvoltare

203	„Cheltuieli de cercetare-dezvoltare”	=	230	„Imobilizări în curs”	- 800000 lei
-----	--------------------------------------	---	-----	-----------------------	--------------

4. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale calculată pentru anul curent în sumă de 1.560.000 lei

681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	=	280	„Amortizări privind imobilizările necorporale”	- 1560000 lei
-----	--	---	-----	--	---------------

5. Se înregistrează scoaterea din evidență a unei licențe complet amortizată în valoare de 1.000.000 lei.

280	„Amortizări privind imobilizările necorporale”	=	205	„Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”	- 1000000 lei
-----	--	---	-----	---	---------------

6. se înregistrează cedarea unui Fond comercial. Prețul de vânzare este de 800.000 lei. T.V.A.=18%.

461	„Debitori diverși”	=	%		- 944000 lei
			772	„Venituri din operațiuni de capital”	- 800000 lei
			4427	„TVA colectată”	- 144000 lei

7. Concomitent se înregistrează trecerea pe cheltuieli a imobilizării cedate la valoarea netă contabilă

672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital”	=	207 „Fond comercial”	- 800000 lei
--	---	----------------------	--------------

8. Se înregistrează scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale amortizate integral în valoare de 1.560.000 lei.

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”	=	205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”	- 1560000 lei
--	---	---	---------------

9. Datorită unei calamități naturale a fost distrus un fond comercial în valoare de 1.100.000 lei, care este scos din evidență. Valoarea amortizată 600.000 lei.

672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital”	=	207 „Fond comercial”	- 1100000 lei
280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”	=		- 500000 lei
			- 600000 lei

10. Utilizarea în continuare a unui proiect informatic devine incertă fapt pentru care se crează un provizion pentru deprecierea în sumă de 400.000 lei.

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	=	290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”	- 400000 lei
--	---	---	--------------

11. Până la sfârșitul anului programul informatic nu a mai putut fi utilizat fapt pentru care se recuperează pierderea de valoare nerecuperată din provizionul creat.

290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”	=	781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare”	- 400000 lei
---	---	--	--------------

7. Sistemul contabilității imobilizărilor financiare

7.1. Contabilitatea operațiilor de intrare

În general, titlurile financiare intră în patrimoniul întreprinderii prin cumpărare (acțiuni, părți sociale, obligațiuni), precum și a drepturilor cuvenite întreprinderii pentru împrumuturi pe termen lung acordate întreprinderilor în participație. Acestea se înregistrează în **debitul** conturilor din grupa 26 "Imobilizări financiare": 261 "Titluri de participare"; 262 "Titluri imobilizate ale activității de portofoliu"; 263 "Alte titluri imobilizate", pentru titlurile financiare cumpărate și 267 "Creanțe imobilizate pentru împrumuturile acordate" și în **creditul** conturilor de disponibilități bănești când plata se face imediat pentru titluri, sau când se acordă împrumutul, și prin **creditul** contului 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" când plata titlurilor urmează a se face ulterior.

Contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", are funcție contabilă de **pasiv** care se creditează cu obligațiile de plată privind titlurile cumpărate și se debitează cu plata obligațiilor.

Exemple de înregistrări:

Societatea comercială "ALFA" S.A. cumpără de la societatea comercială "BETA" S.A. un pachet de 500 acțiuni la prețul de 10.000 lei bucata. Se plătește imediat printr-un ordin de plată, valoarea a 300 acțiuni. Bursa care a efectuat tranzacția percepe un comision de 3%. T.V.A. este de 18%.

Înregistrări:

1. Achiziționarea titlurilor

261	„Titluri de participare”	=	%	– 5000000 lei
		5121	„Disponibil la bancă în lei”	– 3000000 lei
		269	„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	– 2000000 lei

2. Comisionul inclusiv T.V.A.

	%	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	– 177000 lei
622	„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”				– 150000 lei
4426	„TVA deductibilă”				– 27000 lei

3. Plata restului de 200 titluri

269	„Văesăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	– 2000000 lei
-----	--	---	------	------------------------------	---------------

7.2. Contabilitatea operațiilor privind provizioanele pentru deprecierea titlurilor financiare

Operațiile privind provizioanele pentru deprecierea titlurilor financiare sunt evidențiate cu ajutorul unui subsistem de conturi, care cuprind conturile sintetice: 296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare", 786 "Venituri financiare din provizioane" și 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele".

Astfel, operațiile de constituire sau de majorare a provizioanelor existente, care au loc la sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează în debitul contului 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele" și în creditul contului 296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare". Operațiile de anulare sau de diminuare a provizioanelor rămase fără obiect la sfârșitul anului se înregistrează în debitul contului 296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare" și în creditul contului 786 "Venituri financiare din provizioane".

Exemple:

S.C. "ALFA" S.A. constată la sfârșitul anului n+1 că valoarea reală a titlurilor cumpărate este de 9500 lei pe acțiune, adică cu 500 lei pe acțiune mai mică decât valoarea de înregistrare.

1. Se înregistrează constituirea unui provizion

$$500 \text{ acțiuni} \times 10000 \text{ lei/acțiune} = 5000000 \text{ lei}$$

$$500 \text{ acțiuni} \times 95000 \text{ lei/acțiune} = 4750000 \text{ lei}$$

$$\text{Deprecieri} \quad 250000 \text{ lei}$$

686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele”	=	296 „Provizioane pentru – 250000 lei deprecierea imobilizărilor financiare”
---	---	---

2. La sfârșitul anului n+2 valoarea actuală a titlurilor cumpărate era de 9800 lei/acțiune. Se impune diminuarea provizionului constituit în anul n+1 de 250.000 lei.

$$500 \text{ acțiuni} \times 10000 \text{ lei/acțiune} = 5000000 \text{ lei}$$

$$500 \text{ acțiuni} \times 95000 \text{ lei/acțiune} = 4750000 \text{ lei}$$

PROVIZION NECESAR	100000 lei
-------------------	------------

PROVIZION CONSTITUIT	250000 lei
----------------------	------------

PROVIZION DE DIMINUAT	150000 lei
-----------------------	------------

3. Diminuarea provizionului existent cu 150.000 lei

296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”	=	786 „Venituri financiare – 150000 lei din provizioane”
--	---	---

4. În anul n+3 valoarea actuală este de 10.300 lei/acțiune, deci cu 300 lei mai mare decât valoarea de intrare. Diferențele mai mari nu se înregistrează. Dar provizionul existent de 100.000 lei (soldul contului 296) a rămas fără obiect și se înregistrează anularea lui.

296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”	=	786 „Venituri financiare – 100000 lei din provizioane”
--	---	---

7.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirile de imobilizări financiare

Vânzarea titlurilor financiare generează operații de ieșire asemănătoare cu operațiile de vânzare a celorlalte feluri de imobilizări: vânzarea propriu-zisă, scoaterea din evidență a titlurilor și anularea provizioanelor constituite anterior și rămase fără obiect.

De exemplu: Dacă societatea comercială "ALFA" S.A. ar fi vândut titlurile financiare în anul n+3, s-ar fi efectuat următoarele înregistrări contabile:

1. Vânzarea titlurilor la prețul acceptat de cumpărător, de exemplu 11.000 lei pe acțiune

461 „Debitori diverși”	=	7721 „Venituri din cedarea- 5500000 lei activelor”
------------------------	---	---

2. Scoaterea din evidență a titlurilor vândute.

6721 „Cheltuieli privind activele cedate”	=	261 „Titluri de participare”- 5000000 lei
--	---	---

3. Anularea provizionului de 100.000 lei care a rămas fără obiect prin vânzarea titlurilor.

296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”	=	786 „Venituri financiare- 100000 lei din provizioane”
--	---	--

7.4. Contabilitatea creanțelor imobilizate

În economia de piață există posibilitatea ca întreprinderile care au sume temporar disponibile fie să le plaseze (investească în acțiuni) în scopul obținerii unor venituri suplimentare sub formă de dividende, fie să le împrumute pe termen lung altor unități sau persoane, în scopul obținerii unor venituri suplimentare sub formă de dobânzi.

Pentru reflectarea contabilă a împrumuturilor pe termen lung sau mediu este utilizat un subsistem de conturi sintetice de gradul I și II, care cuprinde conturile: 267 „Creanțe imobilizate” desfășurat, astfel: 2671 „Creanțe legate de participații”, 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung”; 2677 „Alte creanțe imobilizate” și 2678 „Dobânzi aferente creanțelor imobilizate”. Pentru cunoașterea dobânzilor pe feluri ale acestora contul 2678 se poate desfășura pe alte conturi sintetice de gradul III, astfel: 26781 „Dobânzi aferente creanțelor legate de participații”, 26782 „Dobânzi aferente împrumuturilor acordate pe termen lung” și 26787 „Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate”.

Conturile de creanțe reflectă drepturi ale întreprinderii acordate unităților în participație (de la care deține titluri de participare), sau de la alte persoane juridice sau fizice.

Au funcție contabilă de conturi de activ. Pe debit reflectă sumele acordate și dobânda cuvenită. Pe credit reflectă suma încasată, inclusiv dobânda cuvenită. Soldul este debitor și reflectă creanțe ale întreprinderii.

De exemplu:

Societatea comercială "ALFA" S.A. acordă un împrumut pe termen lung, unei alte societăți, în sumă de 4.000.000 lei cu o dobândă de 20%.

1. Acordarea împrumutului

2672	„Împrumuturi acordate pe termen lung”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 400000 lei
------	---------------------------------------	---	------	------------------------------	--------------

2. Dobânda cuvenită la împrumutul acordat.

2678.2	„Dobânzi aferente împrumuturilor acordate pe termen lung”	=	763	„Venituri din creanțe imobilizate”	- 800000 lei
--------	---	---	-----	------------------------------------	--------------

3. Restituirea împrumutului inclusiv dobânda cuvenită

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	%	- 4800000 lei
			2672	„Împrumuturi acordate pe termen lung” - 4000000 lei
			2678.2	„Dobânzi aferente împrumuturilor acordate pe termen lung” - 800000 lei

CAPITOLUL III

SISTEMUL CONTABILITĂȚII STOCURILOR

1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție

Stocurile și producția în curs de execuție cuprind acele categorii de bunuri economice aflate la dispoziția întreprinderii pentru a fi utilizate în procesul de producție sau de desfacere al acesteia.

Spre deosebire de celelalte categorii de bunuri aflate în întreprindere (imobilizările), stocurile și producția în curs de execuție se caracterizează prin aceea că se consumă la prima lor utilizare în procesul de producție și trebuie înlocuite cu exemplare noi de același fel, deci ele intră și ies în și din patrimoniu în mod continuu în cadrul fiecărui ciclu de exploatare, care nu poate fi mai mare de un an.

În cadrul ciclului de exploatare se parcurg mai multe faze ale circuitului economic din întreprindere: aprovizionare - producție - desfacere în care stocurile își schimbă atât forma, cât și conținutul lor material. Astfel în cazul întreprinderilor productive (creatoare de valori noi), în faza de aprovizionare, activele circulante sub forma disponibilităților bănești se transformă în active circulante sub forma stocurilor de materii prime și materiale consumabile; **în faza de producție** stocurile de materii prime și materiale consumabile se transformă în stocuri de semifabricate și produse finite; **în faza de desfacere** stocurile de semifabricate și produse finite sunt vândute clienților, în urma decontărilor cu clienții se transformă în active circulante sub forma disponibilităților bănești. În ciclul de exploatare următor acest circuit se reia, având loc continuu transformarea stocurilor dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, dintr-un loc de gestiune în altul.

În cazul unei întreprinderi de desfacere (de comerț), ciclul de exploatare este realizat (vizibil) numai prin două faze ale circuitului economic: aprovizionare și desfacere. În faza de aprovizionare, întreprinderea cumpără bunuri, deci activele circulante bănești se transformă în active circulante sub forma stocurilor de mărfuri și în faza de desfacere are loc revânzarea lor în aceeași stare, când stocurile de mărfuri se transformă în active circulante bănești.

După conținutul economic și destinația lor în activitatea întreprinderii stocurile sunt structurate astfel: materii prime, materiale consumabile, semifabricate, produse finite, ambalaje, animale, mărfuri, obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată, producția în curs de execuție.

Materiile prime sunt acele bunuri care participă și care își transmit direct, atât valoarea, cât și conținutul material asupra produselor la a căror fabricație participă.

Materialele consumabile sunt acele categorii de bunuri de natura activelor circulante (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe și material de plantat, furaje și așternut, alte materiale consumabile), care participă direct la procesul de producție, fără a se regăsi în conținutul material al noilor produse. Ceea ce se transmite este numai valoarea, nu și conținutul lor material.

Semifabricatele sunt alte bunuri, produse care nu au parcurs toate fazele procesului tehnologic din întreprindere, urmând a parcurge restul fazelor pentru a deveni produse finite, sau pot fi vândute în această stare, altor întreprinderi.

Produsele sunt reprezentate de produse finite și produse reziduale. **Produsele finite** reprezentând produsele care au parcurs toate fazele de fabricație prevăzute de procesul tehnologic, fiind depozitate în vederea livrării lor către cumpărători. **Produsele reziduale**, constând din produse care se obțin din același proces de producție, fiind necorespunzătoare calitativ și care vor primi o altă întrebuințare: rebuturi, deșeuri, materiale recuperabile.

Mărfurile sunt bunuri cumpărate de întreprinderile comerciale în scopul revânzării lor în aceeași stare sau după o anumită prelucrare.

Ambalajele sunt bunuri utilizate în scopul păstrării și transportului

în bune condiții a celorlalte categorii de bunuri, menționate. Ambalajele pot fi cumpărate sau confecționate în întreprindere și sunt refolosibile.

Obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată sunt acele categorii de bunuri care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții de a fi considerate mijloace fixe: au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. În structura lor se cuprind: sculele, dispozitivele, verificatoarele din dotarea secțiilor, sectoarelor, fermelor, etc; echipamentul de protecție și de lucru; cazarmamentul și alte asemenea bunuri.

Animalele și păsările cuprind bunuri de natură agricolă, respectiv animalele tinere existente în întreprindere (născute vii sau cumpărate), în scopul creșterii pentru a fi trecute la îngrășat sau pentru a fi trecute la animalele de muncă (mijloace fixe). Ele cuprind animalele tinere din orice specie (bovine, ovine, porcine, bubaline, cabaline etc), coloniile de albine și animalele pentru blană.

Producția în curs de execuție cuprinde producția care nu a parcurs toate stadiile de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, sau producția căreia nu i s-a efectuat probele tehnologice și recepția calitativă și cantitativă. Ea cuprinde, atât producția de bunuri, cât și pe cea de prestări de servicii și mai poartă denumirea de producție neterminată.

După locul în care se află la un moment dat, stocurile de producție pot fi: stocuri aflate în depozitele întreprinderii; stocuri în curs de aprovizionare; stocuri aflate la terți pentru prelucrare sau păstrare.

La rândul lor stocurile aflate în depozitele întreprinderii la un moment dat pot fi grupate din punctul de vedere al apartenenței, în: stocuri proprii, proprietate a întreprinderii și sunt cumpărate sau fabricate și păstrate pentru a fi utilizate în procesul de producție. Ele sunt evidențiate în activul patrimonial al întreprinderii; și stocuri ale altor întreprinderi, aflate în păstrare, prelucrare sau reparare, urmând a fi restituite, și care sunt evidențiate în conturi speciale, conturi în afara bilanțului.

2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție

Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție se face respectând cele trei momente ale evaluării: evaluarea curentă, evaluarea la inventar și evaluarea la bilanț.

2.1. Evaluarea curentă – metode de evaluare

În ceea ce privește evaluarea curentă, aceasta are loc cu ocazia intrării și cu ocazia ieșirii stocurilor, în și din patrimoniul întreprinderii.

Cu ocazia intrării stocurilor în patrimoniu acestea se evaluează la costul de achiziție sau la costul de producție, numită și **valoare contabilă de intrare**.

Costul de achiziție este utilizat cu ocazia intrării stocurilor prin cumpărare de la alte unități sau persoane și este format din prețul de cumpărare (negociat cu vânzătorul), la care se adaugă taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport - aprovizionare efectuate și alte cheltuieli accesorii, necesare pentru intrarea bunului respectiv în gestiunea întreprinderii.

Costul de producție este utilizat în cazul intrării bunurilor din producția proprie a unității și este format din : costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate; cheltuielile directe de producție cu salariile etc.; cota cheltuielilor indirecte de producție cuvenită bunurilor fabricate.

În cadrul întreprinderii mai pot intra și bunuri primite prin donații, cu titlu gratuit, la care valoarea de intrare se stabilește în funcție de prețul pieței și de starea și utilitatea bunului respectiv pentru întreprindere.

Evaluarea stocurilor la ieșirea lor din patrimoniu se face la patru feluri de prețuri sau de costuri, determinate prin patru metode specifice: metoda costului mediu ponderat; metoda primei intrări - primei ieșiri; metoda ultimei intrări - primei ieșiri; metoda prețurilor standard.

Costul mediu ponderat se determină după fiecare intrare, sau lunar, ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus

valoarea intrării și cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitatea intrată, după următoarea formulă:

$$C.M.P. = \sum_{i=1}^n q_i p_i / \sum_{i=1}^n q_i$$

q_i = cantitatea aferentă stocului „i”

p_i = prețul unitar aferent stocului „i”

Metoda primei intrări – primei ieșiri (cunoscută și sub numele F.I.F.O.) constă în următoarele: bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări, sau a primului lot obținut. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite se evaluează la costul de achiziție sau de producție a lotului următor, până la epuizare.

Metoda ultimei intrări – primei ieșiri (cunoscută și sub denumirea de L.I.F.O.) constă în următoarele: bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări, sau lot. Pe măsura epuizării lotului bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior, până la epuizare.

Metoda prețului standard, constă în evaluarea și înregistrarea stocurilor la prețuri fixe, stabilite anterior pe baza prețurilor medii ale bunurilor respectiv realizate în perioada precedentă, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau de producție.

Pentru exemplificare, să luăm cazul mărfii „zahăr” în luna martie a.c., unde stocurile au evoluat astfel:

- 1 martie: stoc inițial 3000 Kg la costul de achiziție de 1000 lei/Kg;
- 3 martie: intrare 5000 Kg la cost de achiziție 1050 lei/Kg;
- 8 martie: vânzare 4000 Kg;
- 14 martie: intrare 6000 Kg la cost de achiziție de 1100 lei/Kg;
- 20 martie: vânzare 3500 Kg;
- 28 martie: vânzare 4500 Kg;
- 31 martie: stoc final 2000 Kg.

a) Metoda C.M.P.

Tabelul nr. 13

FISA DE STOC Marfa: ZAHĂR, pe luna martie a.c.

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		q	p	v	q	p	v	q	p	v
1.03	Stoc inițial	-	-	-	-	-	-	3000	1000	3000000
3.03	Intrări	5000	1050	5250000	-	-	-	8000	1031,25	8250000
8.03	Ieșiri	-	-	-	4000	1031,25	4125000	4000	1031,25	4125000
14.03	Intrări	6000	1100	6600000	-	-	-	10000	1072,25	10725000
20.03	Ieșiri	-	-	-	3500	1072,50	3753750	6500	1072,50	6971250
28.03	Ieșiri	-	-	-	4500	1072,50	4826500	2000	1072,50	2145000
31.03	Stoc final	-	-	-	-	-	-	2000	1072,50	2145000

$$CMP_{/3.03} = (3000000 + 5250000)/(1000 + 5000) = 1031,25 \text{ lei/kg}$$

$$CMP_{/14.03} = (4125000 + 6600000)/(4000 + 6000) = 10725000/10000 = 1072,5 \text{ lei/kg}$$

b) Metoda primei intrări - primei ieșiri FIFO

Tabelul nr. 14

FISA DE STOC Marfa: ZAHĂR, pe luna martie a.c.

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		q	p	v	q	p	v	q	p	v
1.03	Stoc inițial	-	-	-	-	-	-	3000	1000	3000000
3.03	Intrări	5000	1050	5250000	-	-	-	8000	1031,25	8250000
8.03	Ieșiri	-	-	-	3000	1000	3000000	-	-	-
					1000	1050	1050000	4000	1050	4200000
14.03	Intrări	6000	1100	6600000	-	-	-	4000	1050	4200000
								6000	1100	6600000
20.03	Ieșiri	-	-	-	3500	1050	3675000	500	1050	525000
								6000	1100	6600000
28.03	Ieșiri	-	-	-	4500	1050	525000	-	-	-
					4000	1100	4400000	-	-	-
31.03	Stoc final	-	-	-	-	-	-	2000	1100	2200000

- ieșirea la 8.03. a.c. de 4000 Kg se compune din întregul

stoc existent la 1.03 cu prețul de 1000 lei și 1000 Kg din cantitatea intrată la 3.03 a.c. la prețul de 1050 lei. Stocul existent este 4000 Kg, cu prețul de 1050 lei;

– ieșirea din 20.03. a.c. este formată numai din stocul vechi, adică 3500 Kg cu prețul de 1050 lei. Stocul rămas este de 500 Kg la prețul de 1050 lei/Kg și 6000 Kg a 1100 lei/Kg;

– ieșirea din 28.03 a.c. este compusă din stocul de 500 Kg $\times$ 1050 lei/Kg și 4000 Kg la prețul de 1100 lei/Kg din cantitatea intrată de 6000 Kg. Stocul final este de 2000 Kg la prețul de 1100 lei/Kg.

Metoda ultimei intrări - primei ieșiri LIFO

Tabelul nr. 15

FISA DE STOC Marfa: ZAHĂR, pe luna martie a.c.

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		q	p	v	q	p	v	q	p	v
1.03	Stoc inițial	—	—	—	—	—	—	3000	1000	3000000
3.03	Intrări	5000	1050	5250000	—	—	—	3000	1000	3000000
								5000	1050	5250000
8.03	Ieșiri	—	—	—	4000	1050	4200000	3000	1000	3000000
								1000	1050	1050000
14.03	Intrări	6000	1100	6600000	—	—	—	3000	1000	3000000
								1000	1050	1050000
								6000	1100	6600000
20.03	Ieșiri	—	—	—	3500	1100	3850000	3000	1000	3000000
								1000	1050	1050000
								2500	1100	2750000
28.03	Ieșiri	—	—	—	2500	1100	2750000			
					1000	1050	1050000			
					1000	1000	1000000	2000	1000	2000000
31.03	Stoc final	—	—	—	—	—	—	2000	1000	2000000

Dintre cele trei metode, singura logică și riguroasă este metoda C.M.P., oferind posibilitatea evaluării ieșirilor în cursul perioadei. Calculul C.M.P. este foarte simplu de efectuat în cazul folosirii fișelor cantitativ-valorice prin simpla raportare a soldului la stocul existent din aceeași fișă.

Metoda prețurilor standard

Această metodă constă în determinarea unor prețuri fixe folosite atât la evaluarea intrărilor, cât și a ieșirilor, urmând ca diferențele dintre prețurile standard și costurile de achiziție sau de producție să se evidențieze în mod distinct.

Dacă pentru marfa considerată - ZAHĂR - se consideră prețul fix de 1000 lei pe Kg., fișa stocului se prezintă astfel:

Tabelul nr. 16

FISA DE STOC Marfa: ZAHĂR, pe luna martie a.c.

Data	Operația	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		q	p	v	q	p	v	q	p	v
1.03	Stoc inițial	—	—	—	—	—	—	3000	1000	3000000
3.03	Intrări	5000	1000	5000000	—	—	—	8000	1000	8000000
8.03	Ieșiri	—	—	—	4000	1000	4000000	4000	1000	4000000
14.03	Intrări	6000	1000	6000000	—	—	—	10000	1000	10000000
20.03	Ieșiri	—	—	—	3500	1000	3500000	6500	1000	6500000
28.03	Ieșiri	—	—	—	4500	1000	4500000	2000	1000	2000000

Diferențele dintre costurile de achiziție și costul standard la care s-a înregistrat zahărul au fost evidențiate separat. Ele se repartizează la sfârșitul lunii asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocului existent. Repartizarea se efectuează cu ajutorul coeficientului de repartizare al diferențelor de preț (K_{DP}), după formula:

$$K_{DP} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul lunii}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la prețul de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul lunii la prețul de înregistrare}}$$

Cota-parte din diferențele de preț aferente ieșirilor se calculează înmulțind valoarea bunurilor ieșite cu coeficientul calculat. Diferențele nerepartizate ieșirilor corespund stocurilor existente la sfârșitul lunii.

Așa cum s-a observat, aplicarea uneia sau a alteia din metodele

de evaluare a ieșirilor de stocuri duce la rezultate diferite, cu consecințe asupra situației financiare și asupra fiscalității. Din această cauză pentru a asigura comparabilitatea în timp a informațiilor contabile și a se evita consecințele nedorite se impune respectarea și aici a principiului permanenței metodelor. În acest scop metoda aleasă trebuie să fie unică de la un an la altul și o eventuală schimbare trebuie specificată în anexa la bilanț.

2.2. Evaluarea stocurilor la inventariere

În momentul inventării stocurile și producția în curs de execuție se evaluează la valoarea actuală avându-se în vedere prețurile pieței și utilitatea bunurilor pentru întreprindere. Astfel, stocurile sunt evaluate pe sortimente. În acest scop se impune întocmirea de liste pe grupe de bunuri corespunzător clasificării conturilor și apoi se studiază prețurile pieței, baremurile, indicii specifici, mercurialele, etc., pentru stabilirea valorii actuale.

Astfel, la inventar se pot stabili următoarele valori de inventar (actuale):

a – Pentru materiile prime și materialele consumabile, valoarea de inventar corespunde costului de înlocuire, adică prețului de cumpărare plus cheltuielile accesorii;

b – Pentru produsele finite și mărfurile revândute în aceeași stare, valoarea actuală este formată din prețul pieței la vânzare, diminuat cu cheltuielile accesorii; cheltuielile de transport, comisioane, garanții acordate, cheltuieli de desfacere.

c – Producția în curs de execuție se evaluează, fie prin metoda directă, luând în considerație componentele consumate și de gradul de prelucrare a acestora, fie prin metoda contabilă, ca diferență între cheltuielile totale de producție și costul efectiv al producției principale obținute.

2.3. Evaluarea stocurilor la întocmirea bilanțului

Evaluarea la întocmirea bilanțului cu ocazia închiderii conturilor

constă în compararea valorii contabile cu valoarea actuală stabilită la inventar, și se înregistrează numai valoarea cea mai mică. Astfel, dacă valoarea este mai mică decât valoarea contabilă, pentru diferența constatată se procedează la constituirea de provizioane prin includerea în cheltuieli. Deprecierea stocurilor nu poate fi înregistrată direct asupra costurilor de intrare, deoarece menținerea stocurilor la costurile de intrare este impusă de principiul noncompensării.

În domeniul stocurilor se pot constitui provizioane pentru reânnoirea stocurilor, provizioane pentru creșteri de prețuri și provizioane pentru fluctuații de cursuri valutare, care au caracterul de provizioane reglementate, constituind structuri de capitaluri proprii.

3. Metoda de organizare a contabilității stocurilor

În practica contabilă din țara noastră se folosesc două metode de organizare a contabilității generale a stocurilor și a producției în curs de execuție: metoda inventarului permanent și metoda inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent este utilizată în întreprinderile mari, iar metoda inventarului intermitent în întreprinderile mici și mijlocii.

Specificul metodei inventarului permanent constă în următoarele:

- stocul final la sfârșitul exercițiului precedent devine stoc inițial la începutul exercițiului curent;

- în timpul exercițiului financiar curent, conturile de stocuri se debitează cu toate intrările de stocuri, evaluate la costurile de achiziție, costul de producție sau la valoarea actuală, după caz, în corespondență cu conturile de obligații sau de trezorerie, și se creditează cu ieșirile de stocuri din gestiune, evaluate după una din metodele prezentate: CMP, FIFO, LIFO, prețuri standard, în corespondență cu conturile de cheltuieli, pentru stocurile consumate sau conturile de creanțe sau trezorerie pentru celelalte ieșiri;

- stocul final, stabilit după punerea de acord a datelor din

contabilitate cu cele constatate la inventariere se raportează ca stoc inițial în exercițiul următor.

Metoda inventarului permanent este superioară metodei inventarului intermitent prin faptul că înregistrarea în conturile de stocuri a fiecărei intrări și ieșiri, pe măsura producerii operațiilor, atât cantitativ, cât și valoric, dă posibilitatea cunoașterii în orice moment a mărimii stocurilor.

În cadrul metodei inventarului permanent, contabilitatea analitică se poate organiza după trei procedee: procedeul operativ - contabil, numit și pe solduri, procedeul cantitativ-valoric și procedeul global-valoric.

Procedeul evidenței operativ-contabil (pe solduri) constă în ținerea la gestiuni numai a unei evidențe cantitative pe „Fișe de magazie” și la contabilitate o evidență numai valorică pe „Fișe de conturi pentru operații diverse”. Lunar se face controlul exactității și concordanței din evidența cantitativă de la gestiuni cu cea valorică prin întocmirea „Registrului stocurilor”, în care se evaluează stocurile existente din fișele de magazie pe feluri, totalizate pe grupe și pe gestiuni.

Astfel, **soldul final al unei gestiuni (SF)** se determină pornind de la **soldul inițial (Si)** la care se adaugă **intrările** în timpul lunii (I) și din care se scade valoarea **ieșirilor** în timpul lunii (E).

$$SF = Si + I - E$$

Procedeul evidenței cantitativ-valorică, constă în ținerea la gestiuni a unei evidențe cantitative pe feluri de stocuri cu ajutorul „fișelor de magazie”, și la contabilitate a unei evidențe cantitativ - valorică, pe feluri de stocuri. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din cele două evidențe se realizează prin întocmirea „balanțelor analitice” și stabilirea corelațiilor cu sinteticul lor, precum și prin punctajul direct a cantităților înregistrate în cele două evidențe.

Procedeul evidenței global-valorică constă în ținerea evidenței global-valorică pe „fișe de conturi pentru operațiuni diverse”, atât la gestiuni, cât și la contabilitate. Această metodă se aplică pentru evidența mărfurilor în unitățile de desfacere cu amănuntul,

pentru evidența rechizitelor, precum și a altor bunuri.

Metoda inventarului intermitent sau periodic se caracterizează prin următoarele:

- stocul la începutul exercițiului curent este stocul stabilit prin inventariere la sfârșitul anului precedent;

- nu se înregistrează intrări de stocuri în timpul anului. Cumpărările de stocuri se înregistrează în debitul conturilor grupei 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale și mărfuri” în corespondență cu conturile de terți și de trezorerie, după caz.

- nu se înregistrează ieșiri de stocuri în timpul anului, la darea lor în consum și nici ieșiri de stocuri pentru vânzări (semifabricate, produse finite);

- la sfârșitul anului se face inventarierea stocurilor pe feluri și grupe de materii prime, materiale, mărfuri, semifabricate, produse finite, corespunzător clasificării conturilor. Stocurile astfel stabilite se evaluează conform metodologiei și se înregistrează în debitul conturilor de stocuri, corespunzător naturii acestora, în corespondență cu conturile din grupa 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale și mărfuri” pentru stocurile cumpărate și în corespondență cu contul 711 „Venituri din producția stocată”, pentru stocurile din producția proprie obținută. Totodată, se face și anularea stocurilor inițiale prin debitarea conturilor de cheltuieli (grupa 60) și venituri (grupa 71) în corespondență cu conturile de stocuri.

În urma acestor înregistrări soldurile conturilor de cheltuieli reflectă stocurile consumate (ieșirile) în timpul perioadei, calculate după relația:

$$E = Si + I - Sf$$

Sf = stocul final calculat prin inventariere

Metoda inventarului intermitent prezintă dezavantaje față de metoda inventarului permanent, astfel:

- imposibilitatea efectuării unui control asupra gestiunii stocurilor prin intermediul contabilității;

- orice eroare sau omisiune de înregistrare la efectuarea inventarului fizic duce la informații false în documentele contabile de sinteză. Se încalcă deci principiul imaginii fidele;

– orice pierdere sau furt din gestiune apare ca o ieșire din stoc, fiind inclusă în cheltuielile exercițiului.

4. Sistemul informațional contabil al stocurilor

Informația finală privind stocurile și producția în curs de execuție este rezultatul prelucrării datelor din documente, în evidența operativă de la gestiuni și desăvârșirea lor în conturi.

În acest sens sistemul informației contabile cuprinde următoarele subsisteme: subsistemul de documente, subsistemul evidenței tehnic - operative și subsistemul conturilor sintetice și analitice.

4.1. Subsistemul de documente

În cadrul subsistemului de documente se cuprind documentele întocmite la locul și în momentul producerii operațiilor economice pe feluri de operații: intrări și ieșiri, care constituie purtătorii de informații ale sistemului informațional contabil.

Astfel, cu ocazia **intrărilor** de stocuri în patrimoniul întreprinderii se folosesc: „Factura”, primită de la furnizor o dată cu bunurile cumpărate și „Nota de recepție și constatare de diferențe” întocmită cu ocazia recepției acestora. „Bonul de predare - transfer - restituire”, cu ocazia intrării stocurilor de la alte subunități ale întreprinderii sau de la gestiunea centrală la secțiile și sectoarele unității. „Bonul de primire”, folosit cu ocazia primirii bunurilor în consignație.

Cu ocazia **ieșirilor** de stocuri se întocmesc următoarele documente: „Bonul de consum”, „Fișa limită de consum”, cu ocazia dării în consum la secțiile principale și auxiliare de producție; „Factura”, „Dispoziția de livrare”, „Aviz de însoțire”, cu ocazia vânzării.

4.2. Subsistemul evidenței tehnic-operative

În cadrul acestui subsistem se cuprind o serie de fișe, situații, registre, care se întocmesc la nivelul subunităților, locurilor de gestionare, etc. periodice, în care se prelucrează datele din documentele primare și în care se determină o serie de indicatori specifici, necesari conducerii operative a subunităților respective.

În cadrul acestui subsistem se cuprind: „Registrul stocurilor”, „Fișa de evidență a obiectelor de inventar în folosință”, „Fișa de evidență a materialelor și obiectelor de inventar pe locuri de folosință”, „Fișa de stoc”, „Listele de inventariere”.

4.3. Subsistemul conturilor de stocuri

Organizarea contabilității stocurilor și a producției în curs de execuție se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”, din Planul contabil general, care cuprinde mai multe grupe și conturi sintetice de gradul I și II. În ceea ce privește grupele acestea se structurează astfel: conturi de stocuri cumpărate, conturi de stocuri din producție proprie, conturi rectificative de stocuri.

Cu unele excepții, conturile de stocuri cumpărate fac parte din următoarele grupe: 30 „Stocuri de materii prime și materiale”; 32 „Obiecte de inventar”; 37 „Mărfuri”; 38 „Ambalaje”; 35 „Stocuri aflate la terți”.

Conturile de stocuri din producție proprie fac parte din următoarele grupe: 33 „Producția în curs de execuție”; 34 „Produse”; 36 „Animale”.

Conturile rectificative de stocuri fac parte din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție”.

Această grupare nu trebuie înțeleasă ca fiind absolută, deoarece stocurile din majoritatea grupelor pot fi cumpărate sau obținute din propriul proces de producție, în fiecare grupă există conturi rectificative privind diferențele de preț, iar cele date în prelucrare sau păstrare la terți, pot fi atât stocurile cumpărate, cât și cele din producție proprie.

Conturile care reflectă stocurile cumpărate funcționează în felul următor:

- a). În cazul metodei inventarului permanent.
Se debitează, cu intrările de stocuri în timpul exercițiului financiar, în corespondență cu conturile de obligații sau de trezorerie, în

funcție de modalitatea de decontare. Se **creditează** cu ieșirile de stocuri în timpul exercițiului financiar, în corespondență cu conturile care arată destinația dată: 600 „Cheltuieli cu materiile prime”, 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”, dacă sunt consumate în procesul de producție, sau: 607 „Cheltuieli privind mărfurile”, 608 „Cheltuieli privind ambalajele” etc. dacă sunt vândute.

Prezintă **solduri debitoare** care reflectă stocurile existente în întreprindere, după fiecare operație de intrare și ieșire.

b) În cazul inventarului intermitent

În timpul exercițiului financiar nu se înregistrează intrări de stocuri, cu ocazia cumpărărilor se **debitează** conturile de cheltuieli: 600 „Cheltuieli cu materiile prime”, 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” etc. în corespondență cu conturile de trezorerie dacă plata se face imediat sau a conturilor de terți dacă plata se face prin virament. Nefiind stocuri intrate, nu se înregistrează nici ieșiri. Ieșirile efective de stocuri se determină pe cale extracontabilă numai la sfârșitul exercițiului când se face inventarierea și evaluarea stocurilor, dacă există, după relațiamentul menționat anterior.

Cu această ocazie se fac următoarele înregistrări contabile:

a) înregistrarea stocurilor constatate prin **debitarea** conturilor de stocuri cumpărate: 300 „Materii prime”, 301 „Materiale consumabile”, 371 „Mărfuri” etc. în corespondență cu conturile de cheltuieli corespunzătoare stocurilor: 600 „Cheltuieli cu materiile prime”, 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” etc.;

b) anularea stocurilor inițiale prin înregistrări contabile inverse, adică debitarea conturilor de cheltuieli și creditarea conturilor de stocuri menționată anterior.

Conturile care reflectă stocurile din producția proprie a întreprinderii, funcționează astfel:

În timpul exercițiului financiar, se **debitează** cu valoarea la cost

de intrare a producției în curs, produselor finite, animalelor și păsărilor etc. intrate în gestiune în corespondență cu contul 711 „Venituri din producția stocată”. Se **creditează** cu ieșirile de stocuri evaluate după una din metodele de calcul cunoscute, în corespondență cu contul 711 „Venituri din producția stocată”. Prezintă **solduri debitoare** care reprezintă stocurile din producția proprie existentă.

În cazul în care se aplică metoda inventarului intermitent, conturile de stocuri din producție proprie funcționează astfel:

a) în cursul exercițiului financiar nu se înregistrează intrări și ieșiri în și din stocuri;

b) la sfârșitul exercițiului se determină ieșirile din stocuri prin două înregistrări contabile:

– anularea soldurilor inițiale prin debitarea contului 711 „Venituri din producția stocată” în corespondență cu conturile de stocuri;

– preluarea soldurilor finale constatate, prin **debitarea** conturilor de stocuri în corespondență cu contul 711 „Venituri din producția stocată”.

Dacă evaluarea curentă a stocurilor și a producției în curs de execuție se face la prețuri standard (prestabilite), alături de conturile menționate sunt utilizate și conturile de diferențe de preț: 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, 348 „Diferențe de preț la produse”, 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, 368 „Diferențe de preț la animale și păsări”, 388 „Diferențe de preț la ambalaje”, care au funcție de conturi rectificative a valorii de intrare a stocurilor. Totodată, alături de stocurile cumpărate sunt utilizate și conturile de T.V.A.-deductibilă.

4.3.1. Contabilitatea operațiilor privind stocurile

4.3.1.1. Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate

A. În cazul inventarului permanent la cost de achiziție Societatea comercială „ALFA” S.A. are un stoc de materiale la începutul anului de 1.000.000 lei. În cursul anului achiziționează materii prime în valoare de 2.800.000 lei. Cheltuielile de transport

sunt de 200.000 lei. Costul de achiziție 3.000.000 lei. T.V.A. este de 18%. În timpul anului se dau în consum materiale în valoare de 3.500.000 lei, la cost de achiziție.

Înregistrări contabile:

1. Intrarea materiilor prime în gestiune.

	%	=	401	„Furnizori”	– 3540000 lei
301 „Materiale consumabile”					– 3000000 lei
4426 „TVA deductibilă”					– 540000 lei

2. darea în consum a materialelor la cost de achiziție în valoare de 3.500.000 lei.

601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	301	„Materiale consumabile”	– 3500000 lei
---	---	-----	-------------------------	---------------

3. Stocul faptic la sfârșitul anului era de 400.000 lei față de 500.000 lei, stoc scriptic, deci cu 100.000 lei mai puțin.

Se înregistrează diferența în minus constatată.

601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	301	„Materiale consumabile”	– 100000 lei
---	---	-----	-------------------------	--------------

Situația în conturi se prezintă, astfel:

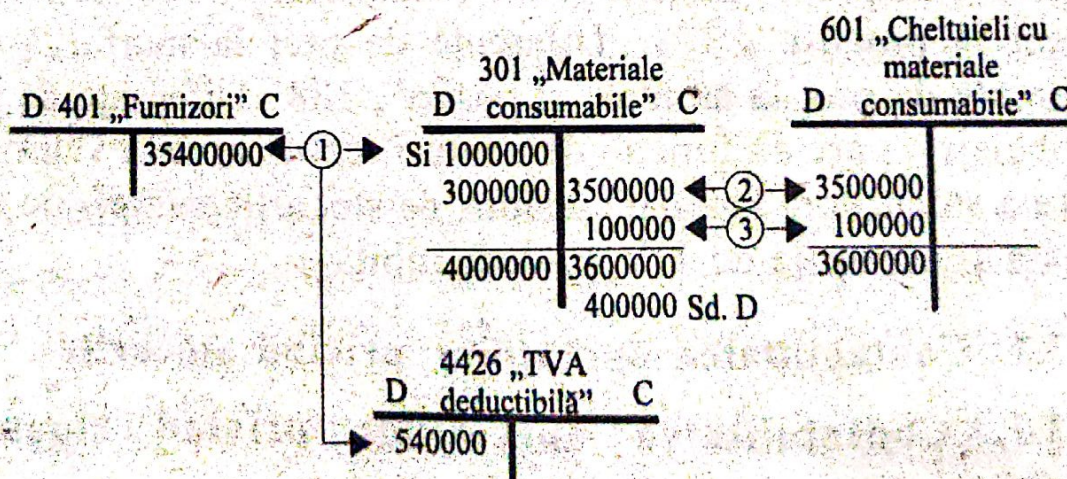


Fig. nr. 8. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

B. În cazul folosirii metodei inventarului intermitent, funcțiunea conturilor ar fi următoarea:

1. Cumpărarea de materiale, plus T.V.A.

	%	=	401	„Furnizori”	– 3540000 lei
601	„Cheltuieli cu materialele consumabile”				– 3000000 lei
4426	„TVA deductibilă”				– 540000 lei

2. În timpul anului nu se fac intrări și ieșiri din gestiune.
3. la sfârșitul anului se anulează stocul inițial.

601	„Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	301	„Materiale consumabile”	– 1000000 lei
-----	---	---	-----	-------------------------	---------------

4. La inventariere se constată un stoc de 400.000 lei

301	„Materiale consumabile”	=	601	„Cheltuieli cu materiale consumabile”	– 400000 lei
-----	-------------------------	---	-----	---------------------------------------	--------------

Situația în conturi se prezintă astfel;

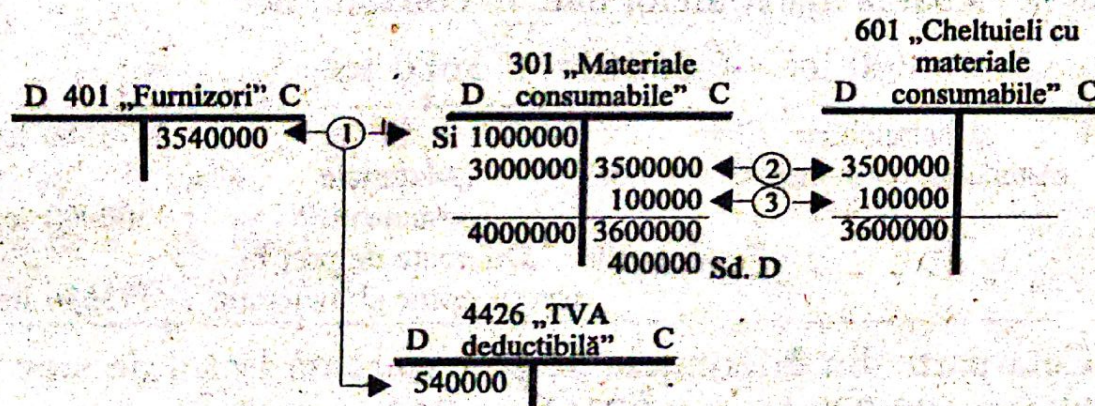


Fig. nr. 9 Schema legăturilor funcționale dintre conturilor utilizate.

Atât prin metoda inventarului permanent, cât și prin metoda inventarului intermitent (a se compara cele două scheme), s-a ajuns la același sold final, însă cu inconvenientele menționate anterior, în cazul metodei inventarului intermitent.

În cazul folosirii metodei inventarului permanent, cu evaluarea stocurilor la preț standard, materialele consumabile sunt înregistrate la prețul de cumpărare, cheltuielile de transport, separat în contul 308 „Diferențe de preț la materii și materiale”, iar la darea în consum se calculează și se repartizează cota-parte din diferențele de preț aferentă materialelor consumate.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. Aprovizionarea materialelor.

	%	=	401	„Furnizori”	→ 3540000 lei
301 „Materiale consumabile”					– 2800000 lei
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”					– 200000 lei
4426 „TVA deductibilă”					– 540000 lei

2. Se dau în consum materiale consumabile în valoare de 3.300.000 lei la preț standard. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț aferentă.

$$K_{308} = \text{Debit cont 308 / Debit cont 301}$$

$$K_{308} = 200000 / 3800000 = 0,5263$$

Cota-parte din diferențele de preț se obține aplicând coeficientul calculat la valoarea materialelor date în consum, deci:

$$3.300.000 \text{ lei} \times 0,05263 = 173680 \text{ lei.}$$

601 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	%	– 3473680 lei
		301 „Materiale consumabile”	– 3300000 lei
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	– 173680 lei

3. Cota-parte din diferențele de preț aferentă lipsei de stoc de 100.000 lei: $100.000 \text{ lei} \times 0,05263 = 5263$

Se repetă formula contabilă de la operația 2 cu sumele de 100.000 lei și respectiv 5000 lei.

Situația în conturi se prezintă astfel:

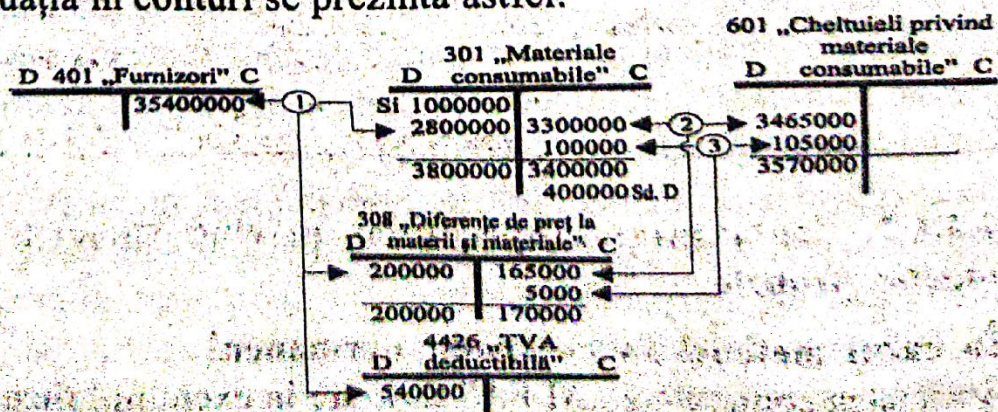


Fig. nr. 10. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

Se înregistrează aprovizionarea cu materii prime în valoare de 50.000.000 lei. Cu această ocazie se fac cheltuieli de transport în sumă de 3.000.000 lei plătite în numerar. T.V.A.=18%

Înregistrări:

4. Cumpărarea de materii prime de la furnizori.

	%	=	401	„Furnizori”	– 59000000 lei
300	„Materii prime”				– 50000000 lei
4426	„TVA deductibilă”				– 9000000 lei

5. Efectuarea cheltuielilor de transport.

	%	=	5311	„Casa în lei”	– 3540000 lei
308	„Diferențe de preț la materii și materiale”				– 3000000 lei
4426	„TVA deductibilă”				– 540000 lei

6. Se înregistrează darea în consum a unor materii prime în valoare de 110.000.000 lei. Se repartizează și cota-parte din diferențele de preț, aferentă.

600	„Cheltuieli cu materiile prime”	=		%	– 115789300 lei
			300	„Materii prime”	– 110000000 lei
			308	„Diferențe de preț la materii prime și materiale”	– 5789300 lei

7. Se dau în consum materiale în valoare de 50.000.000 lei. Se repartizează și cota-parte din diferențele de preț aferentă.

601	„Cheltuieli cu materialele consumabile”	=		%	– 52631500 lei
			301	„Materiale consumabile”	– 50000000 lei
			308	„Diferențe de preț la materii prime și materiale”	– 2631500 lei

4.3.1.2. Contabilitatea operațiilor privind stocurile din producție proprie

În cazul metodei inventarului permanent

Societatea comercială „ALFA” S.A. are în exercițiul financiar 1995, următoarea situație a stocurilor:

Tabelul nr. 17

Specificare	Produse în curs (lei)	Produse finite (lei)
Stocuri inițiale	4000000	20000000
Intrări	—	100000000
Ieșiri	—	112000000
Stocuri finale	2500000	8000000
Stocuri la inventar	2500000	8800000
Diferențe	—	+ 800000

Prețul de vânzare al produselor finite ieșite a fost de 130.000.000 lei. T.V.A. = 18%

Înregistrări:

1. Intrări de produse în stoc la preț de înregistrare.

345	„Produse finite”	=	711	„Venituri din	— 100000000 lei
				producția stocată”	

2. Vânzarea de produse finite

— preț vânzare	130.000.000 lei
— T.V.A. 18%	23.400.000 lei
TOTAL	153.400.000 lei

411	„Clienți”	=	%	— 153400000 lei
			701	„Venituri din
				vânzarea produselor” — 130000000 lei
			4427	„TVA colectată” — 23400000 lei

3. Ieșirea produselor din gestiune.

711	„Venituri din	=	345	„Produse	— 112000000 lei
	producția stocată”			finite”	

Situația în conturi se prezintă astfel:

331 „Producție în curs”		711 „Venituri din producția stocată”	
D	C	D	C
Si 4000000			4000000
2500000	4000000	4000000	2500000
6500000	4000000	4000000	6500000
	2500000 Sd D	Sd C 2500000	

← (4) →

345 „Produse finite”		711 „Venituri din producția stocată”	
D	C	D	C
Si 20000000			20000000
100000000	112000000	112000000	100000000
800000			800000
120800000	112000000	112000000	120800000
	8800000 Sd D	Sd C 8800000	

← (4) →

Fig. nr. 11. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate.

La sfârșitul exercițiului financiar:

4. Anularea stocului inițial de produse în curs de execuție.

$$\begin{array}{l} 711 \text{ „Venituri din producția stocată”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{l} 331 \text{ „Producție în curs de execuție”} \\ \hline \end{array} - 4000000 \text{ lei}$$

5. Înregistrarea stocului final.

$$\begin{array}{l} 331 \text{ „Produse în curs de execuție”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{l} 711 \text{ „Venituri din producția stocată”} \\ \hline \end{array} - 2500000 \text{ lei}$$

6. Se înregistrează diferența de stoc constatată la sfârșitul exercițiului, între stocul scriptic și stocul faptic constat la inventariere de 800.000 lei.

$$\begin{array}{l} 345 \text{ „Produse finite”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{l} 711 \text{ „Venituri din producția stocată”} \\ \hline \end{array} - 800000 \text{ lei}$$

Analizând situația din conturi, se constată că, după regularizarea diferențelor constatate la inventar, conturile de stocuri reflectă stocuri reale, iar conturile de „Venituri din producția stocată” reflectă producția stocată corespunzătoare stocurilor existente, solduri care se iau cu semnul (+) în contul de rezultate 121 „Profit și pierdere”, dacă acestea sunt creditoare, sau cu semnul (–) dacă acestea sunt debitoare.

Dacă Societatea Comercială „ALFA” S.A. ar practica metoda inventarului intermitent (periodic), pentru evidențierea stocurilor se rețin numai stocurile inițiale și stocurile finale, astfel:

- stocuri inițiale:
 - produse în curs de execuție 4.000.000 lei;
 - produse finite 20.000.000 lei.
- stocuri finale, stabilite la inventariere:
 - produse în curs de execuție 2.500.000 lei;
 - produse finite 8.800.000 lei

Înregistrări:

1. Anularea stocului inițial de produse în curs de execuție.

711	„Venituri din producția stocată”	=	331	„Produse în curs de execuție”	– 4000000 lei
-----	-------------------------------------	---	-----	----------------------------------	---------------

2. Constatarea stocului final de produse în curs de execuție.

331	„Produse în curs de execuție”	=	711	„Venituri din producția stocată”	– 2500000 lei
-----	----------------------------------	---	-----	-------------------------------------	---------------

3. Anularea stocului inițial de produse finite.

711	„Venituri din producția stocată”	=	345	„Producție finite”	– 20000000 lei
-----	-------------------------------------	---	-----	--------------------	----------------

4. Constatarea stocului final de produse finite.

345	„Produse finite”	=	711	„Venituri din producția stocată”	– 8800000 lei
-----	------------------	---	-----	-------------------------------------	---------------

Situația în conturi se prezintă, astfel:

331 „Produse în curs de execuție”		711 „Venituri din producția stocată”	
D	C	D	C
Si 4000000			Si 4000000
② 2500000	4000000	4000000	2500000 ②
6500000	4000000	4000000	6500000
	2500000 Sd D	Sd C 2500000	
345 „Produse finite”		711 „Venituri din producția stocată”	
D	C	D	C
Si 20000000			Si 20000000
④ 8800000	20000000	20000000	8800000 ④
	8800000 Sd D	Sd C 8800000	

Fig. nr. 12. Schema legăturilor dintre conturile utilizate.

Dacă întreprinderea folosește metoda prețurilor standard (fixe), pentru evidențierea diferențelor între costurile de producție și prețul standard, se vor utiliza conturile de diferențe de preț la produse și animale.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse”, este utilizat pentru evidențierea diferențelor dintre costul efectiv al produselor finite și prețul de înregistrare al acestora. Diferențele constatate pot fi favorabile sau nefavorabile. Diferențele favorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mic decât prețul de înregistrare și se înregistrează în roșu sau în negru, dar încadrate în chenar, iar diferențele nefavorabile se obțin atunci când costul efectiv al produselor este mai mare decât prețul de înregistrare și se înregistrează în negru.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse” are o funcție de cont rectificativ a prețului de înregistrare al produselor finite și funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile constatate. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile aferente produselor ieșite din gestiune. **Soldul** este debitor și reflectă diferențe de preț favorabile sau nefavorabile aferente stocurilor de produse existente.

Exemple:

Societatea comercială „ALFA” S.A. are la începutul exercițiului următoarele stocuri:

- Produse finite 10.000 buc $\times$ 1000 lei/buc = 10.000.000 lei;
- Diferențe de preț la produse 100.000 lei;
- Produse în curs în valoare de 500.000 lei.

În cursul exercițiului financiar au avut loc următoarele operații economice:

- S-au obținut produse finite 400.000 bucăți;
- S-au vândut produse finite 380.000 bucăți la prețul de vânzare de 1300 lei/buc. T.V.A. este 18%.

La sfârșitul exercițiului financiar s-a calculat costul efectiv de producție care este de 980 lei/buc.

Înregistrări:

1. Obținerea produselor finite.

$$400.000 \text{ buc} \times 1000 \text{ lei} = 400.000.000 \text{ lei}$$

345	„Produse finite”	=	711	„Venituri din – 400000000 lei producția stocată”
-----	------------------	---	-----	---

2 a. Vânzarea produselor finite

$$380.000 \text{ buc} \times 1300 \text{ lei/buc} = 494.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{T.V.A.} = 494.000.000 \times 18\% = 88.920.000 \text{ lei}$$

411	„Clienți”	=	%	– 582920000 lei
			701	„Venituri din – 494000000 lei vânzarea produselor finite”
			4427	„TVA colectată” – 88920000 lei

2.b. Ieșirea produselor finite din stoc

$$380.000 \text{ buc} \times 1000 \text{ lei/buc} = 380.000.000 \text{ lei}$$

711	„Venituri din producția stocată”	=	345	„Produse finite” – 380000000 lei
-----	-------------------------------------	---	-----	----------------------------------

3. Înregistrarea diferenței de preț la sfârșitul anului.

$$400.000 \text{ buc} \times (1000 - 980) = 8.000.000 \text{ lei (favorabilă)}$$

348	„Diferențe de preț la produse”	=	711	„Venituri din – 8000000 lei producția stocată”
-----	-----------------------------------	---	-----	---

Situația în principalele conturi la sfârșitul exercițiului era următoarea:

D 345 „Produse finite” C				348 „Diferențe de preț la produsele finite” C			
Si	10000000			Si	100000		
①	400000000	380000000	(2b)	③	8000000	7507280	④
	410000000	380000000			8100000	7507280	
		30000000	Sd D			592720	Sd D

Fig. nr.13. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate.

4. Calculul și înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor finite vândute.

$$K_{348} = \text{Soldul contului 348} / \text{Soldul contului 345}$$

$$K_{348} = \frac{8100000}{410000000} = 0,19756$$

$$\text{Cota-parte}_{348} = 380000000 \times 0,19756 = 7507280 \text{ lei.}$$

711	„Venituri din producția stocată”	=	348	„Diferențe de preț la- produse”	=	7507280	lei
-----	-------------------------------------	---	-----	------------------------------------	---	---------	-----

În mod asemănător funcționează și conturile din sistemul conturilor de animale și păsări.

4.3.2. Subsistemul conturilor de mărfuri

În cadrul sistemului de conturi de mărfuri se cuprind următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 371 „Mărfuri”
- 378 „Diferențe de preț la mărfuri”

Contul 371 „Mărfuri” este cont de active circulante materiale, cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă intrările de mărfuri în gestiunea unității, la preț de înregistrare, pe diverse căi: achiziționate, aduse ca aport în natură de către întreprinzători, aduse de la terți, plusuri constatate la inventariere, primite prin donații cu titlu gratuit, precum și valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată, dacă evidența se ține la prețul de vânzare cu amănuntul. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune pe diverse căi: vânzare, trimise în custodie sau în consignație la terți, retrase (ca aport) de către întreprinzători, lipsuri constatate la inventariere precum și valoarea adaosului comercial și al taxei pe valoarea adăugată aferente mărfurilor vândute, când evidența se ține la prețul de vânzare cu amănuntul. **Soldul** reflectă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc.

Intrarea mărfurilor în gestiunea unității se poate face la următoarele prețuri: preț de achiziție, preț de vânzare cu amănuntul, preț standard (prestabilit).

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri” este cont rectificativ a valorii de intrare a mărfurilor în cazul utilizării metodei

inventarului permanent la preț standard și la preț de vânzare. Din punct de vedere contabil are funcție contabilă de cont bifuncțional. În cazul metodei inventarului permanent, la preț standard (fix) are funcție contabilă de cont activ. **Se debitează** cu diferențele favorabile sau nefavorabile (în roșu sau în negru) între prețul de achiziție și prețul de înregistrare (standard) și **se creditează** cu diferențele de preț favorabile sau nefavorabile (în roșu sau în negru), aferente mărfurilor ieșite din gestiune. Prezintă **sold debitor** care reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile, (în roșu sau în negru), aferente stocului de mărfuri existent.

În cazul utilizării metodei inventarului permanent la preț de vânzare are funcție contabilă de cont de pasiv. **Se creditează** cu valoarea adaosului comercial (marja comercială) aferent mărfurilor intrate în gestiune și **se debitează** cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune. **Soldul este creditor** și reflectă valoarea adaosului comercial aferent stocului de mărfuri existent.

4.3.2.1. Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri

Pornind de la Fișa de magazie a mărfii „ZAHĂR” se vor înregistra în contabilitatea curentă operațiile de intrări și ieșiri, în și din stoc, pe luna martie a.c.

Tabelul nr. 18

FIȘA DE MAGAZIE Marfa: ZAHĂR

Nr. oper.	Data	Explicația	Intrări	Ieșiri	Stoc
0	1.03.ac.	Stoc inițial	—	—	3000
1	3.03.ac.	Cupărări	5000	—	8000
2	8.03.ac.	Vânzări	—	4000	4000
3	14.03.ac.	Cumpărări	6000	—	10000
4	20.03.ac.	Vânzări	—	3500	6500
5	28.03.ac.	Vânzări	—	4500	2000
	31.03.ac.	Stoc final	—	—	2000

În acest scop se va avea în vedere, următoarea structură:

$$\begin{aligned} &\text{Prețul de cumpărare (P.C.)} + \\ &\text{Cheltuielile de transport (Ch.t.)} = \\ &\text{COSTUL DE ACHIZIȚIE (C.a.)} + \\ &\text{Adausul comercial (Marja comercială) (M.b.)} = \\ &\text{PREȚUL DE VÂNZARE (P.v.)} \end{aligned}$$

Înregistrarea T.V.A. va face obiectul altui capitol.

4.3.2.1.1. Metoda inventarului permanent la cost de achiziție

Stocul inițial $3000 \text{ Kg} \times 1000 \text{ lei} = 3.000.000 \text{ lei}$

Înregistrări:

1. Cumpărarea de mărfuri la 3 martie a.c.

$$\text{P.c.} = 5.000 \text{ Kg} \times 1000 \text{ lei/Kg} = 5.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Ch.t.} = 250.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} = 5.250.000 \text{ lei}$$

371	„Mărfuri”	=	401	„Furnizori”	– 5250000 lei
-----	-----------	---	-----	-------------	---------------

2. Vânzări de mărfuri la 8 martie a.c.

$$\text{CMP/kg} = (3000000 + 5250000) / (3000 + 5000) = 1031,25 \text{ lei/kg}$$

$$\text{P.v.} = 4000 \text{ Kg} \times 1.300 \text{ lei/Kg} = 5.200.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} = 4000 \text{ Kg} \times 1.031,25 \text{ lei/kg} = 4.125.000 \text{ lei}$$

a. Vânzarea

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	– 5250000 lei
-----	-----------	---	-----	---------------------------------------	---------------

b. Ieșirea din gestiune

607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	– 4125000 lei
-----	-----------------------------------	---	-----	-----------	---------------

3. Cumpărări de mărfuri la data de 14. 03. a.c.

$$\text{P.c.} = 6.000 \text{ Kg} \times 1040 \text{ lei/Kg} = 6.240.000 \text{ lei}$$

$$\text{Ch.t.} = 360.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} = 6.600.000 \text{ lei}$$

$$\begin{array}{rcl} 371 & \text{„Mărfuri”} & = \\ 401 & \text{„Furnizori”} & - 6600000 \text{ lei} \end{array}$$

$$\begin{aligned} \text{C.M.P./Kg} &= (41250000 + 6600000)/(4000 + 6000) = \\ &= 1072,5 \text{ lei/kg} \end{aligned}$$

4. Vânzări de mărfuri la data de 20. 03. a.c.

$$\text{P.v.} = 3500 \text{ Kg} \times 1.350 \text{ lei/Kg} = 4.725.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} = 3500 \text{ Kg} \times 1072,5 \text{ lei/Kg} = 3.753.750 \text{ lei}$$

a. Vânzarea

$$\begin{array}{rcl} 411 & \text{„Clienți”} & = \\ 707 & \text{„Venituri din vânzarea mărfurilor”} & - 4725000 \text{ lei} \end{array}$$

b. Ieșrea din gestiune

$$\begin{array}{rcl} 607 & \text{„Cheltuieli privind mărfurile”} & = \\ 371 & \text{„Mărfuri”} & - 3753750 \text{ lei} \end{array}$$

5. Vânzări de mărfuri la data de 28.03 a.c.

$$\text{P.v.} = 4500 \text{ Kg} \times 1.380 \text{ lei/Kg} = 6.210.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} = 4500 \text{ Kg} \times 1072,5 \text{ lei/Kg} = 4.826.250 \text{ lei}$$

a. Vânzare

$$\begin{array}{rcl} 411 & \text{„Clienți”} & = \\ 707 & \text{„Venituri din vânzarea mărfurilor”} & - 6210000 \text{ lei} \end{array}$$

b. Ieșrea din gestiune

$$\begin{array}{rcl} 607 & \text{„Cheltuieli privind mărfurile”} & = \\ 371 & \text{„Mărfuri”} & - 4826250 \text{ lei} \end{array}$$

Stocul final 2.000Kg

Soldul final 2.145.000 lei

$$\text{CMP/kg} = 2145000 \text{ lei}/2000 \text{ kg} = 1072,5 \text{ lei/kg}$$

6. Închiderea contului de cheltuieli

$$\begin{array}{rcl} 121 & \text{„Profit și pierdere”} & = \\ 607 & \text{„Cheltuieli privind mărfurile”} & - 12705000 \text{ lei} \end{array}$$

7. Închiderea contului de venituri

$$\begin{array}{rcl} 707 & \text{„Venituri din vânzarea mărfurilor”} & = \\ 121 & \text{„Profit și pierderi”} & - 16135000 \text{ lei} \end{array}$$

Situația în principalele conturi se prezintă, astfel:

371		707	
D	C	D	C
Si 3000000		⑦ 16135000	5200000 ②a
① 5250000	4125000 ②b		4725000 ④a
6600000	3753750 ④b		6210000 ⑤a
	4826250 ⑤b	TS 16135000	16135000 TS
11850000	12705000 R		
14850000	12705000 TS		
	2145000 Sd D		

607		121	
D	C	D	C
②b 4125000	12705000 ⑥	⑥ 12705000	16135000 ⑦
④b 3753750		Sd C 3430000	
⑤b 4826250			
12705000	12705000		

Fig. nr. 14. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

4.3.2.1.2. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare

Față de structurile menționate anterior, în acest caz intervine evidențierea adausului comercial, sau a marjei comerciale, care se evidențiază în contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri”

Diferențele de preț înregistrate în creditul acestui cont cu ocazia cumpărării mărfurilor se repartizează cu ocazia vânzării. În acest scop se determină coeficientul de repartizare al diferențelor de preț (K_{378}) prin raportarea datelor din creditul contului de diferențe de preț la datele din debitul conturilor de mărfuri, astfel:

$$K_{378} = \text{Credit}_{378} / \text{Debit}_{371}$$

Diferențele de preț de repartizat se determină înmulțind rulajul creditor (RC) al conturilor de mărfuri cu coeficientul calculat.

Dacă la costul de achiziție (Ca) se aplică procentul marjei brute (M.b.) se obține prețul de vânzare (P.v.), iar dacă la prețul de vânzare (Pv) se aplică procentul marjei brute reduse (M.b.red.) se obține costul de achiziție (C.a.). determinarea marjei brute reduse se face prin procedeul sutei micșorate, astfel:

$$M.b. = 25\%$$

$$P.v. = Ca \times 25 \%$$

$$M.b. \text{ red} = (100 \times 25) / (100 + 25) = 20\%$$

Înregistrarea T.V.A. va face obiectul altui capitol. Prețul de vânzare al stocului inițial este 1750 lei/Kg.

Înregistrări:

Stocul inițial

$$P_v. = 3000 \text{ Kg} \times 1250 \text{ lei/Kg} = 3.750.000 \text{ lei}$$

$$M.b. \text{ red} = 20\% \quad 750000 \text{ lei}$$

$$C.a. \quad 3.000.000 \text{ lei}$$

1. Cumpărări la 3 martie a.c.

$$P.c. = 5.000 \text{ Kg} \times 1000 \text{ lei/Kg} = 5.000.000 \text{ lei}$$

$$Ch.t. \quad 250.000 \text{ lei}$$

$$C.a. \quad 5.250.000 \text{ lei}$$

$$M.b.=25\% \quad 1.312.500 \text{ lei}$$

$$P.v. \quad 6.562.500 \text{ lei}$$

371	„Mărfuri”	=	%	– 6562500 lei
			401	„Furnizori” – 5250000 lei
			378	„Diferențe de preț la mărfuri” – 1312500 lei

2. Vânzări de mărfuri la data de 8 martie a.c.

$$P.v. = 4000 \text{ Kg} \times 1280 \text{ lei/Kg} = 5.120.000 \text{ lei}$$

$$M.b.red.=20\% \quad 1.024.000 \text{ lei}$$

$$C.a. \quad 4.096.000 \text{ lei}$$

a. Vânzarea mărfurilor

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	– 5120000 lei
-----	-----------	---	-----	---------------------------------------	---------------

b. Ieșirea mărfurilor din gestiune.

	%	=	371	„Mărfuri”	– 5120000 lei
607	„Cheltuieli privind mărfurile”				– 4096000 lei
378	„Diferențe de preț la mărfuri”				– 1024000 lei

3. Cumpărări de mărfuri la 14 martie a.c.

P.c.	= 6000 Kg × 1050 =	6.300.000 lei	+
Ch.t.		300.000 lei	
C.a.		6.600.000 lei	
M.b. = 25%		1.650.000 lei	
P.v.		8.250.000 lei	

371	„Mărfuri”	=	%	-	8250000 lei
			401	„Furnizori”	- 5660000 lei
			378	„Diferențe de preț la mărfuri”	- 1650000 lei

4. Vânzări de mărfuri la data de 20 martie a.c.

P.v.	= 3500 Kg × 1320 lei/kg =	4620000 lei	-
Mb.red. = 20%		924000 lei	
C.a.		3696000 lei	

a. Vânzarea mărfurilor

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	- 4620000 lei
-----	-----------	---	-----	---------------------------------------	---------------

b. Ieșirea mărfurilor din gestiune.

	%	=	371	„Mărfuri”	- 4620000 lei
607	„Cheltuieli privind mărfurile”				- 3696000 lei
378	„Diferențe de preț la mărfuri”				- 924000 lei

5. Vânzări de mărfuri la 28 martie a.c.

P.v.	= 4500 Kg × 1300 lei =	5.850.000 lei	-
M.b.red.=20%		1.170.000 lei	
C.a.		4.680.000 lei	

a. Vânzarea mărfurilor

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	- 5850000 lei
-----	-----------	---	-----	---------------------------------------	---------------

b. Ieșirea mărfurilor din gestiune

	%	=	371	„Mărfuri”	- 5850000 lei
607	„Cheltuieli privind mărfurile”				- 4680000 lei
378	„Diferențe de preț la mărfuri”				- 1170000 lei

Situația în principalele conturi se prezintă, astfel:

D		371	C		D		378	C	
Si	3750000						750000	Si	
①	6562500	5120000	②b		②b	1024000	1312000	①	
③	8250000	4620000	④b		④b	924000	1650000	③	
		5850000	⑤b		⑤b	1170000			
R	14812500	15590000	R		R	3118000	2962500	R	
TS	18562500	15590000	TS		TS	3118000	3712500	TS	
		2972500	Rd D		Sd C	594500			

D		607	C		D		707	C	
②b	4096000	12472000	⑥		⑦	15590000	5120000	②a	
④b	3696000						4620000	④a	
⑤b	4680000						5850000	⑤a	
TS	12472000	12472000	TS			15590000	15590000	TS	

D		121	C	
⑥	12472000	15590000	⑦	
Sd C	3118000			

Fig. nr. 15 Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate.

6. Se închide contul de cheltuieli

121 „Profit și pierdere”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	- 12472000 lei
--------------------------	---	------------------------------------	----------------

7. Se închide contul de venituri.

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Profit și pierderi”	- 15590000 lei
--	---	--------------------------	----------------

Stoc la preț de vânzare (sold 371)	2.972.000 lei	-
M.b.red. stoc = 20% (Sold 378)	594.500 lei	
C.a. STOC FINAL	2.377.500 lei	

C. Metoda inventarului permanent, la preț standard

S-a presupus că stocul de 3000 Kg zahăr este evaluat la preț fix de 1075 lei/ Kg. În aceste condiții:

Stocul inițial se prezintă astfel:

$$\text{P.s. } 3.000 \text{ Kg} \times 1075 \text{ lei/Kg} = 3.225.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a. } 3.000 \text{ Kg} \times 1000 \text{ lei/Kg} = 3.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferența favorabilă} \quad 225.000 \text{ lei}$$

Înregistrări:

1. Cumpărări de mărfuri la data de 3 martie a.c.

$$\text{P.c.} = 5000 \text{ Kg} \times 1000 \text{ lei/Kg} = 5.000.000 \text{ lei} +$$

$$\text{Ch.t.} \quad 250.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} \quad 5.250.000 \text{ lei}$$

$$\text{P.s.} = 5000 \text{ Kg} \times 1075 \text{ lei/Kg} \quad 5.375.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferența favorabilă} \quad 125.000 \text{ lei}$$

	%	=	401	„Furnizori”	- 5250000 lei
371	„Mărfuri”				- 5375000 lei
378	„Diferențe de preț la mărfuri”				- 125000 lei

2. Vânzări de mărfuri la data de 8 martie a.c.

$$\text{P.v.} = 4000 \text{ Kg} \times 1350 \text{ lei/Kg} = 5.400.000 \text{ lei}$$

$$\text{P.s.} = 4000 \text{ Kg} \times 1075 \text{ lei/Kg} = 4.300.000 \text{ lei}$$

a. Vânzarea mărfurilor.

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	- 5400000 lei
-----	-----------	---	-----	------------------------------------	---------------

b. Ieșirea din gestiune a mărfurilor vândute.

607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	- 4300000 lei
-----	--------------------------------	---	-----	-----------	---------------

3. Cumpărări de mărfuri la data de 14 martie a.c.

$$\text{P.c.} = 6000 \text{ Kg} \times 1025 \text{ lei/Kg} = 6.150.000 \text{ lei} +$$

$$\text{Ch.t.} \quad 450.000 \text{ lei}$$

$$\text{C.a.} \quad 6.600.000 \text{ lei}$$

$$\text{P.s. } 6000 \text{ Kg} \times 1075 = 6.450.000 \text{ lei}$$

Diferență nefavorabilă		150.000 lei
371	„Mărfuri”	– 6600000 lei
378	„Diferențe de preț la mărfuri”	– 6450000 lei
		– 150000 lei

4. Vânzări de mărfuri la data de 20 martie a.c.

$$P.v. = 3.500 \text{ Kg} \times 1.380 \text{ lei/Kg} = 4.830.000 \text{ lei}$$

$$P.s. = 3500 \text{ Kg} \times 1075 \text{ lei/Kg} = 3.762.500 \text{ lei}$$

a. Vânzarea mărfurilor

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	– 4830000 lei
-----	-----------	---	-----	------------------------------------	---------------

b. ieșirea din gestiune a mărfurilor vândute

607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	– 3762500 lei
-----	--------------------------------	---	-----	-----------	---------------

5. Vânzări de mărfuri la data de 28 martie a.c.

$$P.v. = 4500 \text{ Kg} \times 1350 \text{ lei/Kg} = 6.075.000 \text{ lei}$$

$$P.s. = 4500 \text{ Kg} \times 1075 \text{ lei/Kg} = 4.837.500 \text{ lei}$$

a. Vânzarea mărfurilor.

411	„Clienți”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	– 6875000 lei
-----	-----------	---	-----	------------------------------------	---------------

b. ieșirea din gestiune a mărfurilor vândute.

607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	– 4837500 lei
-----	--------------------------------	---	-----	-----------	---------------

Situația înregistrărilor în conturi se prezintă astfel.

371		378	
D	C	D	C
Si 3225000		Si 225000	
① 5375000	4300000 ②b	① 125000	153830 ⑥
③ 6450000	3762000 ④b	③ 150000	
	4837500 ⑤b	R 25000	153830 R
R 11825000	12900000 R	TS 200000	153830 TS
TS 15050000	12900000 TS		40170 Sd D
	2150000 Sd D		

607		707	
D	C	D	C
②b 4300000	12746170 ⑦	⑧ 16305000	5400000 ②a
④b 3762500			4830000 ④a
⑤b 4837600			6075000 ⑤a
⑥ 153830		16305000	16305000
TS 12746170	12746170 TS		

121	
D	C
⑦ 12746170	⑧ 16305000
Sd C 3558830	

Fig. nr. 16 Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate.

6. se calculează și se înregistrează diferențele de preț aferente mărfurilor consumate.

$$K_{378} = \text{Debit cont 378 / Debit cont 371}$$

$$K_{378} = 200000 / 15050000 = 0,01329$$

Diferențele de preț aferente mărfurilor vândute se determină înmulțind rulajul creditor al contului 371 „Mărfuri” cu coeficientul calculat, astfel:

$$\text{Cota-parte dif.} = 12900000 \times 0,01329 = 153830 \text{ lei}$$

607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	378	„Diferențe de preț privind mărfurile”	- 153830 lei
-----	-----------------------------------	---	-----	--	--------------

7. Se închide contul de cheltuieli

121	„Profit și pierdere”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	- 12746170 lei
-----	----------------------	---	-----	-----------------------------------	----------------

8. Se închide contul de venituri.

707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121	„Profit și pierderi”	- 16305000 lei
-----	---------------------------------------	---	-----	----------------------	----------------

4.3.3. Sistemul conturilor privind obiectele de inventar

Obiectele de inventar sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții privind valoarea și durata de folosire pentru a fi considerate mijloace fixe.

Din punct de vedere economic ele se aseamănă mai mult cu mijloacele fixe, totuși datorită numărului mare, ele sunt încadrate în categoria activelor circulante.

În structura obiectelor de inventar se cuprind uneltele de muncă, sculele, instrumentele, dispozitivele din secțiile de producție, echipamentul de protecție și de lucru, cazarmamentul și accesoriile de pat, aparatele de măsură și control și altele.

Obiectele de inventar prezintă particularități care le deosebesc, atât față de imobilizări, cât și față de stocuri. Astfel, ele participă la mai multe cicluri de exploatare și își transmit treptat valoarea sub forma uzurii, prin includerea în costuri.

Valoarea obiectelor de inventar se include în cheltuielile de exploatare, integral la darea în folosință, sau așalonat pe baza unui scadențar, într-o perioadă de cel mult trei ani.

Contabilitatea operațiilor economice privind stocurile de obiecte de inventar se realizează cu ajutorul unui sistem de conturi din grupa 32 „Obiecte de inventar”, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 321 „Obiecte de inventar”, 322 „Uzura obiectelor de inventar”, 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar”.

Contul 321 „obiecte de inventar” este utilizat pentru evidențierea stocurilor de obiecte de inventar. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă obiectele de inventar intrate în patrimoniul întreprinderii pe diverse căi: cumpărare, aduse ca aport de către asociați, primite prin donații cu titlu gratuit, plusuri constatate la inventariere. **Creditul** acestui cont reflectă ieșirile din patrimoniu la preț de înregistrare pe diverse destinații, cum sunt: scoaterea din folosință, vânzare, trimitere spre prelucrare la terți, donații, lipsuri constatate, etc. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea obiectelor de inventar la preț de înregistrare existente în stoc.

Contul 322 „Uzura obiectelor de inventar” îndeplinește funcția de cont rectificativ a valorii de înregistrare a obiectelor de inventar și are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă uzura obiectelor de inventar inclusă în cheltuielile de exploatare, în momentul dării lor în folosință. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosință. Prezintă **sold creditor** care reflectă uzura înregistrată a obiectelor de inventar.

Contul 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar” are conținut economic și funcție contabilă asemănătoare celorlalte conturi de diferențe de preț prezentate anterior.

Obiectele de inventar se înregistrează la intrarea în gestiune asemănător activelor circulante. Datorită particularității lor de a participa la mai multe cicluri de exploatare și de transmitere treptată a valorii, momentul dării lor în folosință coincide cu momentul dării lor în consum, deci începe procesul lor de uzură (consum treptat), fapt pentru care intervine contul 322 „Uzura obiectelor de inventar”. La sfârșitul perioadelor când se constată că obiectele de inventar au fost uzate (consumate în totalitate), are loc închiderea contului de uzură și scoaterea din evidență a obiectelor de inventar consumate în procesul de producție.

În ceea ce privește subsistemul documentelor primare utilizate, acesta cuprinde documentele de intrare și ieșire asemănătoare celorlalte stocuri, și în plus se mai utilizează „Fișa obiectelor de inventar în folosință”, în care se ține evidența cantitativă pe persoanele care le au în păstrare.

La nivelul contabilității evidența este organizată cu ajutorul metodei global-valorică în câte o fișă valorică deschisă pe fiecare loc de folosire și în care se înregistrează toate operațiile de intrare și ieșire.

Exemple:

Societatea comercială „ALFA” S.A. cumpără obiecte de inventar de 3.000.000 lei. Cheltuielile de transport sunt de 150.000

lei. T.V.A. este de 18%. Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 2.500.000 lei. La sfârșitul anului când se face inventariere nu se mai constată obiecte de inventar în folosință. Se recuperează deșeuri în valoare de 100.000 lei.

Înregistrări

1. Aprovizionarea cu obiecte de inventar

	%	=	401	„Furnizori”	3717000 lei
321	„Obiecte de inventar”				3000000 lei
328	„Diferențe de preț la obiecte de inventar”				150000 lei
4426	„TVA deductibilă”				567000 lei

2. Darea în folosință a obiectelor de inventar

$$K_{328} = \text{Debit cont 328} / \text{Debit cont 321} = 150000 / 3000000 = 0,05$$

Diferențele de preț aferente obiectelor date în folosință sunt egale cu valoarea obiectelor date în folosință înmulțită cu coeficientul calculat, astfel:

$$2.500.000 \text{ lei} \times 0,05 = 125.000 \text{ lei}$$

602	„Cheltuieli privind obiectele de inventar”	=		%	2625000 lei
			322	„Uzura obiectelor de inventar”	2500000 lei
			328	„Diferențe de preț la obiecte de inventar”	125000 lei

3. Scoaterea din folosință a obiectelor de inventar

322	„Uzura obiectelor de inventar”	=	321	„Obiecte de inventar”	2500000 lei
-----	--------------------------------	---	-----	-----------------------	-------------

4. Deșeuri recuperate

3018	„Alte materiale consumabile”	=	7718	„Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune”	100000 lei
------	------------------------------	---	------	---	------------

Situația în principalele conturi utilizate se prezintă astfel:

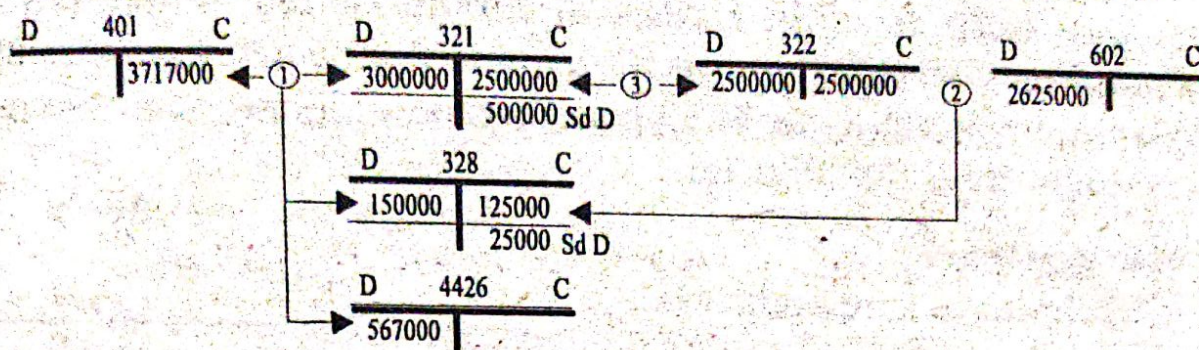


Fig. nr. 17. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate.

4.3.4. Sistemul conturilor de stocuri aflate la terți

Dacă se are în vedere locul de existență la un moment dat, stocurile se structurează astfel: stocuri aflate în depozitele întreprinderii; stocuri în curs de aprovizionare; stocuri la terți trimise pentru prelucrare, reparare sau păstrare.

Pentru reflectarea contabilă a stocurilor aflate la terți în planul de conturi general a fost rezervată grupa de conturi 35 „Stocuri aflate la terți”, care formează un subsistem de conturi sintetice de gradul I, pentru fiecare categorie de stocuri aflate la terți, astfel: 351 „Materii prime și materiale aflate la terți”, 352 „Obiecte de inventar aflate la terți”, 354 „Produse aflate la terți”, 356 „Animale aflate la terți”, 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți”, 358 „Ambalaje aflate la terți”.

Toate aceste conturi au funcție contabilă de conturi de activ. **Debitul** acestor conturi reflectă stocurile trimise spre prelucrare, reparare sau păstrare la terți. **Creditul** acestor conturi reflectă stocurile reintrate în gestiunea unității, de la terți. Prezintă **solduri debitoare** care reflectă stocurile aflate la terți.

De menționat că la întoarcerea stocurilor de la prelucrare vor avea o altă formă și o altă valoare. Diferența de valoare se va înregistra ca o obligație de plată față de întreprinderea prestatoare, iar cheltuielile de transport, încărcare - descărcare efectuate cu această ocazie se va înregistra în conturile de diferențe de preț.

Exemplu: Societatea comercială „ALFA” S.A. trimite la F.N.C. materii prime în valoare de 2.000.000 lei și materiale în valoare de 1.500.000 lei în vederea preparării de furaje combinate. În factura primită de la F.N.C. sunt trecute „Furaje combinate” în valoare de 5.000.000 lei.

Înregistrări.

1. Trimiterea spre prelucrare

351 „Materii și materiale afiate la terți”	=	%	– 3500000 lei
		300 „Materii prime”	– 2000000 lei
		301 „Materiale consumabile”	– 1500000 lei

2. Reîntoarcerea de la prelucrare

3016 „Furaje”	=	%	– 5000000 lei
		351 „Materii și materiale afiate la terți”	– 3500000 lei
		401 „Furnizori”	– 1500000 lei

4.3.5. Sistemul conturilor de provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție

Condițiile de risc și incertitudine în care sunt gestionate stocurile de bunuri, impun ca măsură de prevenire, crearea unor „provizii” la dispoziția întreprinderii, pentru acoperirea eventualelor pierderilor prin depreciere. Aceste provizii se constituie la sfârșitul fiecărui an, urmând a fi utilizate în anul următor la constatarea deprecierei. Astfel se compară soldul conturilor de provizioane constituite anterior cu provizioanele necesare stabilite la sfârșitul anului curent. Dacă provizionul necesar este mai mare decât cel constituit, se va înregistra o suplimentare de provizioane, iar dacă provizionul necesar este mai mic decât cel constituit, se va înregistra o reducere de provizioane.

Constituirea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor se face pe calea autofinanțării, adică prin includerea unor cote-părți în cheltuielile de exploatare sau excepționale, după caz.

Pentru reflectarea contabilă a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor, în Planul de conturi general a fost constituită grupa de conturi 39 „provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție”, care cuprinde un subsistem de conturi sintetice de gradul I, create pe structura grupelor de stocuri, astfel: 390 „provizioane pentru deprecierea materiilor prime”, 391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile”, 392 „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar”, 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție”, 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor”, 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”, 396 „Provizioane pentru deprecierea animalelor”, 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”, 398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor”.

Provizioanele constituite fiind surse de acoperire a pierderilor, toate conturile de provizioane au funcție contabilă de conturi de pasiv. **Se creditează** la constituirea provizioanelor prin includerea în cheltuielile de exploatare sau excepționale. **Se debitează** la utilizarea provizioanelor (diminuarea sau anularea), prin includerea lor în venituri din exploatare sau excepționale. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă provizioanele existente.

În corespondență cu conturile de provizioane funcționează următoarele perechi de conturi:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante”,

cu

7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante”,

și

6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru depreciere”

cu,

7873 „Venituri excepționale din provizioane”.

Exemplu: Situația provizioanelor aferente stocurilor la Societatea comercială „ALFA” S.A. se prezintă, astfel.

Tabelul nr. 19.

(în lei)

Specificare	Provizioane existente	Provizioane necesare	Variația provizionului	
			Suplimentare	Reducere
Materii prime	300000	180000	—	120000
Materiale consumabile	150000	200000	50000	—
Obiecte de inventar	80000	—	—	80000
Produce în curs de execuție	100000	140000	40000	—
Produce finite	250000	200000	—	50000
Animale	—	—	—	—
Mărfuri	—	—	—	—
Ambalaje	—	60000	60000	—
Total	880000	780000	150000	250000

Înregistrări:

1. Suplimentarea provizioanelor existente la stocurile de Materiale consumabile și produse în curs de execuție și constituirea unui provizion la ambalaje.

6814	„Cheltuieli de	=	%	— 150000 lei
	exploatare privind			
	provizioanele pentru	391	„Provizioane pentru	
	deprecierea activelor		deprecierea materialelor	
	circulante”		consumabile”	— 50000 lei
		393	„Provizioane pentru	
			deprecierea producției	
			în curs de execuție”	— 40000 lei
		398	„Provizioane pentru	
			deprecierea	
			ambalajelor”	— 60000 lei

2. Reducerea provizioanelor pentru stocurile de „materii prime” și produse finite” și anularea provizionului existent la „Obiecte de invenatar”.

	%	=	7814	„Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante”	– 250000 lei
390	„Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”				– 120000 lei
394	„Provizioane pentru deprecierea produselor”				– 50000 lei
392	„Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar”				– 80000 lei

CAPITOLUL IV

SISTEMUL CONTABILITĂȚII RELAȚIILOR CU TERȚII

Contabilitatea relațiilor cu terții este organizată în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) și a datoriilor (obligațiilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările și protecția socială, și alte persoane juridice sau fizice.

În contabilitatea creanțelor și datoriilor se reflectă operațiile patrimoniale referitoare la livrările reciproce de bunuri între clienți și furnizori, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a altor operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate cu aceștia, sau ca efect al legilor.

1. Contabilitatea creanțelor întreprinderii

1.1. Noțiuni privind creanțele întreprinderii

Creanțele reprezintă, în general, drepturi ale unor persoane denumite creditori, de a pretinde de la alte persoane denumite debitori de a le restitui ceva – contravaloarea unor bunuri, lucrări sau servicii.

Evaluarea creanțelor se face în momentul intrării lor în patrimoniu, adică în momentul apariției lor din punct de vedere juridic, a livrării bunurilor, lucrărilor și serviciilor, a acordării unor sume către terți, care se face la **valoarea nominală** înscrisă în documente, și în momentul inventarului la sfârșitul exercițiului financiar, când se pot constata următoarele situații:

a. Creșterea valorii nominale, în cazul indexărilor, de care trebuie să se țină seama dacă au fost stipulate în contractele dintre cumpărători și vânzători, și care vor genera un venit,

b. Diminuarea valorii nominale, care va duce la constatarea unei pierderi, și la constituirea unui provizion pentru deprecierea creanțelor.

Evaluarea creanțelor în devize se face în lei, la cursul de schimb la data efectuării operațiilor, iar diferențele de curs valutar apărute între data înregistrării creanței în devize și data încasării, se înregistrează ca cheltuieli și venituri financiare. Totodată evaluarea creanțelor în devize la sfârșitul exercițiului, face să se constate pierderi sau câștiguri latente care se înregistrează ca diferențe de conversie activ, și respectiv, diferențe de conversie pasiv.

1.2. Sistemul conturilor de creanțe

Pentru reflectarea în contabilitate a creanțelor se utilizează un sistem de conturi, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 411 „Clienți”, 413 „Efecte de primit”, 416 „Clienți incerti”, 418 „Clienți – facturi de întocmit”, 409 „Furnizori-debitori”, 425 „Avansuri acordate personalului”, 461 „Debitori diverși”, 476 „Diferențe de conversie – activ” și altele.

Toate aceste conturi au funcție contabilă de activ. Debitul acestor conturi reflectă drepturi ale întreprinderii, provenind din contravaloarea bunurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, avansuri acordate furnizorilor și personalului, contravaloarea pagubelor aduse patrimoniului, precum și diferențele nefavorabile de curs valutar la operațiile în devize la sfârșitul exercițiului financiar. Creditul acestor conturi reflectă drepturile încasate de la terțe persoane. Prezintă solduri debitoare care reflectă drepturi cuvenite.

2. Contabilitatea obligațiilor întreprinderii

2.1. Structura și evaluarea obligațiilor întreprinderii

Obligațiile sau datoriile întreprinderii față de alte persoane juridice sau fizice se grupează astfel:

- obligații față de furnizorii de bunuri, lucrări și servicii;
- obligații față de personalul angajat privind drepturile cuvenite acestora pentru munca prestată;

- obligații privind contribuțiile pentru asigurările și protecția socială;
- obligații față de stat privind plata impozitelor, taxelor și vărsămintelor

- obligații față de alte persoane juridice și fizice.

Evaluarea datoriilor se face în mod curent în momentul creării obligațiilor față de terți, la **valoarea nominală de rambursare** (plată) consemnată în documente, și evaluarea la întocmirea bilanțului, când se face comparația între valoarea curentă și cea actuală și se pot constata creșteri sau micșorări de valoare.

Creșterea de valoare a unui element de datorie, considerată definitivă, și care trebuie considerată ca atare, deci ca o creștere a datoriei, suportată de întreprindere ca o cheltuială, sau o datorie considerată nedefinitivă (reversibilă), și se evidențiază ca un provizion pentru riscuri și cheltuieli.

Micșorarea valorii unui element de datorie, considerată definitivă se evidențiază ca o reducere de datorie, respectiv ca un venit, sau este considerată nedefinitivă și atunci nu se înregistrează, menținându-se în contabilitate la valoarea de înregistrare.

Datoriile exprimate în devize pot genera pierderi s-au câștiguri latente, evidențiate ca diferențe de conversie activ și pasiv, precum și pierderi s-au câștiguri din schimb, evidențiate ca cheltuieli și venituri financiare.

2.2. Sistemul conturilor de obligații

2.2.1. Sistemul conturilor de obligații față de furnizori

Reflectarea contabilă a operațiilor economice privind obligațiile față de furnizori se realizează cu un sistem de conturi, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 401 „Furnizori”, 403 „Efecte de plată”, 404 „Furnizori de imobilizări”, 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”, 408 „Furnizori – facturi nesosite”, 419 „Clienți creditori”.

Toate aceste conturi sunt conturi de obligații, cu funcție contabilă de pasiv.

Contul 401 „Furnizori” reflectă pe credit valoarea bunurilor

intrate în patrimoniul unității la prețul de achiziție, diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar la închiderea exercițiului financiar, valoarea materialelor nestocabile incluse direct pe cheltuieli; valoarea lucrărilor executate și serviciilor prestate de terți, diferențele nefavorabile de curs valutar evidențiate cu ocazia lichidării datoriilor față de furnizorii externi, valoarea facturilor primite, înregistrate anterior ca facturi de întocmit; taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor. **Pe debitul** acestui cont se reflectă: plățile efectuate către furnizori; reluarea diferențelor de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului anterior; valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori; diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în devize către furnizorii externi, cu ocazia lichidării acestora; valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii; valoarea sconturilor obținute de la furnizori. **Soldul** este creditor și reflectă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 „Efecte de plată” este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată față de furnizori, stabilite pe bază de efecte comerciale. **Creditul** acestui cont reflectă: valoarea acceptată a cambiilor sau biletelor la ordin subscrise; diferențele nefavorabile de curs valutar la lichidarea efectelor de plată în devize; diferențele de curs valutar la închiderea exercițiului, în devize, ce urmează a se deconta în exercițiul următor prin efecte comerciale. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate la scadență pe bază de efecte; diferențele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de plată în devize; reluarea diferențelor de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor ce se decontează prin efecte. **Soldul** este creditor și reflectă obligații de plată prin efecte.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” funcționează asemănător contului 401 „Furnizori”, cu deosebirea de conținut, că se utilizează cu ocazia achiziționării de imobilizări și nu pentru active circulante.

Contul 405 „Efecte de plată pentru imobilizări” funcționează asemănător contului 403 „Efecte de plată”.

Contul 408 „Furnizori – facturi nesosite” se creditează cu valoarea facturilor nesosite pentru furnizările de bunuri, lucrări și

servicii (inclusiv taxa pe valoarea adăugată), a căror valoare este suficient de bine cunoscută și care se referă la cheltuieli ce trebuie incluse în exercițiul la care acestea se referă. Se **debitează** cu valoarea facturilor sosite; cu reluarea diferențelor de curs valutar, înregistrate la închiderea exercițiului anterior; cu diferențele de curs valutar constatate la lichidarea creanțelor de la furnizori. Soldul **debitor** reflectă valoarea facturilor nesoite.

Contul 419 „**Clienți creditori**” este utilizat pentru evidențierea avansurilor și acconturilor încasate de la clienți în contul bunurilor ce urmează a fi livrate. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate de la clienți în conturile de disponibilități bănești, reprezentând avansuri sau acconturi pentru livrările de bunuri, lucrări și servicii viitoare; diferențele nefavorabile de curs valutar constatate la lichidarea avansului de la clienți; diferențele de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor în devize către clienți. **Debitul** acestui cont reflectă: valoarea avansurilor și acconturilor încasate de la clienți decontate cu aceștia pentru bunurile livrate, lucrările sau serviciile prestate; diferențele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea avansurilor de la clienți în devize; reluarea diferențelor de curs valutar înregistrate la închiderea exercițiului anterior, aferente datoriilor în devize față de clienți. Soldul este **creditor** și reflectă sumele datorate clienților.

2.2.2. Sistemul informațional contabil privind obligațiile față de salariați

2.2.2.1. Calculul și decontarea salariilor

Salariile reprezintă prețul forței de muncă, precum și expresia valorică a acelei părți din venitul național care este destinată consumului individual, direct al salariaților în funcție de munca prestată.

Mărimea salariilor se stabilește prin negocieri între patronat, persoanele fizice sau juridice care angajează și sindicate, ca reprezentante ale salariaților.

Potrivit Legii nr. 14 privind salarizarea și Contractul colectiv de muncă unic la nivel național, fiecare unitate patrimonială își

stabilește prin **contracul colectiv de muncă** un sistem propriu de salarizare format din următoarele elemente structurale: sistemul tarifar, sistemul de sporuri, formele de salarizare, formele de premiere și alte elemente. Ținând seama de aceste elemente la negocierea cu angajații se întocmește **contractul individual de muncă** și în care se stabilește salariul individual.

Salariul individual se stabilește pornind de la salariul tarifar orar minim pe țară pentru un timp de lucru de 170 ore în medie pe lună și a unui tarif orar minim pe țară, astfel:

$$S = \text{Nr. ore} \times \text{tarif/oră}$$

Sistemul tarifar va cuprinde deci, tarife de plată orare, zilnice și lunare, cărora le vor corespunde salarii orare, zilnice și lunare.

Salariile lunare individuale stabilite prin contractele individuale de muncă trebuie să fie mai mari decât salariul tarifar minim pe țară, menționat anterior.

Unitățile patrimoniale care utilizează personal angajat pot folosi următoarele **forme de salarizare**: salarizarea în acord; salarizarea pe bază de cote procentuale din veniturile realizate sau din producția obținută; salarizarea în regie sau după timpul lucrat.

Salarizarea în acord ține seama de volumul lucrărilor executate sau produselor obținute și se poate determina individual, sau colectiv dacă la realizarea unei lucrări sau cantități de produs participă o echipă de specialiști de diverse calificări.

Salarizarea în regie se aplică în special la personalul funcționare din birouri, unde într-un anumit număr de ore trebuie efectuat volumul de lucrări prevăzut în normele de muncă și normativele de personal.

Salarizarea sub forma cotelor procentuale din producția obținută se poate aplica în întreprinderi care produc produse de strictă necesitate, în special în unități de producție agricolă.

Sistemul de sporuri cuprinde o serie de sporuri la salariul de bază, cum sunt: sporuri pentru vechimea în muncă; sporuri pentru condiții deosebite, cum sunt: mediu toxic, periculoase, grele etc.; sporuri pentru orele lucrate suplimentar peste programul de

lucru, duminica, sau în zilele de sărbători legale; spor pentru lucru de noapte; spor de șantier, pentru condiții de izolare; sporuri pentru exercitarea unor funcții suplimentare; spor pentru folosirea unor limbi străine; precum și spor de fidelitate față de întreprindere.

Sistemul de premiere cuprinde premii acordate în scopul stimulării salariaților, astfel: premii acordate din fondul de salarii, și premii acordate din fondul de participare la profit. Criteriile pe baza cărora se realizează premiera, obiectul premierii, modalitățile de constituire a surselor de premiere și alte elemente legate de ele se stabilesc tot prin contractele colective de muncă.

În afara drepturilor de salarii și premii, salariații mai pot beneficia și de alte drepturi stabilite în baza normelor legale și a contractelor de muncă cum sunt: indemnizațiile pentru concediul legal de odihnă, indemnizațiile de asigurări sociale suportate de unități sau din bugetul asigurărilor sociale, avantaje în natură sub forma unor bunuri și servicii cum sunt: transportul gratuit la și de la locul de muncă, acordarea unei mese la cantina întreprinderii, acordarea unei locuințe de serviciu etc.

2.2.2.2. Sistemul de documente privind drepturile de salarii și alte drepturi cuvenite angajaților

La baza determinării și înregistrării drepturilor de salarii și a altor drepturi cuvenite angajaților se utilizează un sistem de documente, care cuprinde: Lista de avans chenzinal, Stat de salarii, Lista de indemnizații pentru concediul de odihnă, Ordin de deplasare, Decont de cheltuieli.

Pentru cunoașterea salariilor și a celorlalte drepturi de salarii cuvenite și plătite la nivelul locurilor de activitate și la nivelul compartimentelor funcționale: salarii, financiar-contabilitate se întocmesc documente cu caracter tehnic-operativ cum sunt: Fișa de evidență a salariilor (pe fiecare angajat), Desfășurătorul indemnizațiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat; Drepturi bănești – chenzina I (extras), Drepturi bănești – chenzina II (extras).

2.2.2.3. Sistemul conturilor de obligații față angajați

a. Sistemul conturilor privind salariile datorate

Salariul, în funcție de componentele sale este de două feluri: brut și net.

Salariul brut este format din salariul de bază pentru timpul efectiv lucrat la care se adaugă alte drepturi de personal, cum sunt: indemnizațiile pentru concediile de odihnă, premiile și orice alte stimulente, indemnizațiile pentru asigurările sociale, precum și compensările și indexările primite potrivit legii.

Salariul brut impozabil este diminuat cu o serie de rețineri, cum sunt: impozitul pe salarii, contribuțiile salariaților la pensia suplimentară și la fondul de ajutor de șomaj, reținerile în favoarea terților de chirii, rate, popriri, reținerea avansurilor acordate și a altor rețineri, formează salariul net.

Toate aceste elemente se determină în statul de salarii, întocmit la sfârșitul fiecărei luni.

Pentru titularul de patrimoniu salariul brut impozabil reprezintă o cheltuială de exploatare și în același timp o obligație de plată față de angajați.

Pentru reflectarea contabilă a salariilor se utilizează un sistem care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 421 „Personal – remunerații datorate”, 426 „Drepturi de personal neridicate”, 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, 425 „Avansuri acordate personalului” și alte conturi de obligații și de disponibilități bănești.

Contul 421 „Personal – remunerații datorate” este cont de obligații, cu funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă obligațiile de plată față de salariați la nivelul salariilor brute cuvenite acestora, în corespondență cu contul 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”. Debitul acestui cont reflectă reținerile din salariile brute, sumele neridicate de personal în termen, precum și restul de plată achitat personalului

la chenzina a II-a. **Soldul** este debitor și reflectă obligații de plată față de angajați.

Contul 426 „Drepturi de personal neridicate” se creditează cu sumele neridicate de personal în termen în corespondență cu contul 421 „Personal – remunerații datorate” și se debitează la achitarea drepturilor cuvenite angajaților. Prezintă sold creditor care reflectă obligații față de personal neplătite în termen.

Exemple:

Conform centralizatorului listelor de avans chenzinal pe luna iunie a.c. se înregistrează acordarea avansurilor cuvenite angajaților în sumă de 35.250.000 lei.

425	„Avansuri acordate =	5311	„Casa în lei” – 35.250.000 lei
	personalului”		

La sfârșitul lunii a.c. se înregistrează operațiile privind salariile brute și reținerile din salarii conform **statului de salarii** Nr. 6/31 iunie a.c. pagina următoare.

1. Înregistrarea salariilor brute

641	„Cheltuieli cu =	421	„Personal – 102.617.200 lei
	remunerațiile personalului”		remunerații datorate”

2. Înregistrarea reținerilor din salarii

421	„Personal – =	%	– 65. 592.816 lei
	remunerații datorate”		
		444	„Impozitul – 24. 628.128 lei
			pe salarii”
		4312	„Contribuția – 3.078.516 lei
			personalului pentru
			pensia suplimentară”
		4372	„Contribuția – 1.026.172 lei
			personalului la
			fondul de șomaj”
		461	„Debitori diverși” – 50.000 lei
		427	„Rețineri din – 1.560.000 lei
			remunerații datorate terților”
		425	„Avansuri – 35.250.000 lei
			acordate personalului”

Nr. crt.	Numele și pre-	Elemente componente					REVENIRI							Rest de plată	Semnătura de primire
		Salarial de încadrare	Spor de vechime/sporuri	Alte	Lucrări în acord	Salarii brute	Impozit	Pensie suplimentară	Ajutor șomaj	Debite	Rate	Avans chenzinal	Alte rețineri	Total	
1	Popescu I.	53000	137500	50000	-	737500	246515	22125	7375	-	-	220000	-	496015	241485
2															
3															
n															
	Total	69157200	214000000	1560000	105000000	102617200	24628128	3078516	1026172	50000	15600000	35250000	-	6592816	37024384

3. Plata salariilor nete în sumă de 37.000.000 lei

421	„Personal – remunerații datorate”	=	5311	„Casa în lei” – 37.000.000 lei
-----	-----------------------------------	---	------	--------------------------------

4. Înregistrarea salariilor neplătite în sumă de 24.384 lei

421	„Personal – remunerații datorate”	=	426	„Drepturi de personal neridicare” – 24.384 lei
-----	-----------------------------------	---	-----	--

2.2.2.4. Alte drepturi de personal

În afara salariilor ca drepturi cuvenite angajaților pentru munca prestată, aceștia mai beneficiază și de alte drepturi prevăzute de lege, cum sunt: indemnizații pentru plata concediilor medicale, prevenirea îmbolnăvirilor și refacerea sănătății; pentru incapacitate temporară de muncă provocată de accidente în timpul serviciului, indemnizațiile pentru boli profesionale; indemnizații pentru sarcină și lehuzie; pentru îngrijirea copiilor bolnavi până la 3 ani; pentru îngrijirea copilului până la vârsta de 1 an; indemnizații pentru plata concediului legal de odihnă; stimulente și premii, și altele.

Aceste drepturi de personal sunt suportate atât de întreprindere din fondul de salarii, cât și din bugetul asigurărilor sociale de stat.

Pentru reflectarea contabilă a operațiilor economice privind alte drepturi de personal sunt utilizate următoarele conturi sintetice de gradul I:

421 „Personal – remunerații datorate”,

423 „Personal – ajutoare materiale și protecție socială”

Sunt conturi de obligații față de personal cu funcție contabilă de cont de pasiv și funcționează asemănător. Contul 421 „Personal – remunerații datorate” este utilizat pentru reflectarea decontării sumelor reprezentând indemnizațiile pentru concediul de odihnă, a stimulentele și premiilor suportate din fondul de salarii, a indemnizațiilor de asigurări sociale suportate de întreprindere, iar 423 „Personal – ajutoare materiale și protecție socială”, este utilizat pentru reflectarea decontării

drepturilor de personal suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat.

Contul 423 „Personal – ajutoare materiale și protecție socială”, reflectă pe credit sumele brute cuvenite angajaților reprezentând indemnizații suportate din bugetul asigurărilor sociale (în corespondență cu contul 431 „Asigurări sociale”), iar pe debit reflectă reținerile din drepturile cuvenite, sumele nete achitate, precum și sumele neridicate în termen. Prezintă **sold creditor** care reflectă sumele datorate angajaților reprezentând indemnizații suportate de la bugetul asigurărilor sociale.

2.2.2.5. Contabilitatea contribuțiilor la asigurările și protecția socială

În vederea constituirii fondurilor necesare pentru plata pensiilor, în caz de bătrânețe, sau pentru protecția socială, în special, a șomerilor, contribuie, atât întreprinderile ca persoane juridice, cât și fiecare angajat în parte. Mărimea contribuțiilor este reglementată de legislația în vigoare elaborată după anul 1989.

Contribuția întreprinderii la asigurările și protecția socială cuprinde două elemente: contribuția unității la asigurările sociale și contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

Contribuția salariaților cuprinde și ea două elemente: contribuția salariaților pentru pensia suplimentară și contribuția salariaților la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

Contribuția unității la formarea fondurilor de asigurări sociale de stat se calculează prin aplicarea unor cote procentuale diferențiate în funcție de grupa de muncă a angajaților asupra câștigului realizat, indiferent de forma de salarizare. În acest sens, legislația în vigoare a stabilit următoarele procente pentru calcularea contribuției unității la asigurările sociale:

- 35% pentru venitul brut realizat de salariații încadrați în grupa I de muncă;
- 30% pentru venitul brut realizat de salariații încadrați în grupa a II-a de muncă;

– 25% pentru venitul brut realizat de salariații încadrați în celelalte grupe de muncă;

– 15% pentru venitul brut realizat, dar nu mai puțin decât salariul brut, minim pe țară, pentru personalul angajat de persoane fizice pentru îngrijirea bătrânilor, copiilor și handicapaților.

În acest scop, în recapitulația statelor de salarii se face următoarea grupare: grupa de muncă, numărul de salariați pe grupe; fondul de salarii aferent și contribuția la asigurările sociale determinată corespunzător procentelor stabilite de lege. De menționat că, în cotele procentuale privind contribuția unității la asigurările sociale este cuprins și procentul de 2% aferent constituirii fondului special de sănătate, care se deduce din contribuția calculată și se virează la Ministerul Sănătății. Iar dacă în timpul perioadei s-au efectuat plăți în contul asigurărilor sociale de stat, acestea vor fi deduse din suma datorată la bugetul asigurărilor sociale virându-se numai suma ce reprezintă soldul creditor al contului 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”.

Contribuția salariaților la pensia suplimentară se determină în baza procentului legal de 3% asupra salariilor brute cuvenite și este destinată constituirii fondurilor de asigurări sociale, respectiv pentru pensia suplimentară. Aceasta se calculează și se reține de la angajați pe toată perioada care constituie vechime în muncă, inclusiv perioada în care angajații se află în incapacitate temporară de muncă și sunt plătiți din fondul asigurărilor sociale de stat. Contribuția de 3% se suportă și de către persoanele autorizate să desfășoare independent o activitate economică, care se aplică la venitul lunar al acestora, precum și de către persoanele care cumulează pensia cu salariul de bază, sau cele care cumulează mai multe funcții. Contribuția de 3% nu se reține persoanelor care execută lucrări sau prestează servicii care nu au la bază contracte de muncă reglementate prin legislația muncii (de exemplu contracte civile) și nici pentru perioadele nelucrate consemnate în cartea de muncă și care nu constituie vechime în muncă.

Contribuțiile astfel calculate se rețin din drepturile cuvenite angajaților și se virează la bugetul asigurărilor sociale, ca și contribuțiile unității.

Pentru reflectarea contabilă a operațiilor privind calculul, reținerea și vărsarea contribuțiilor se utilizează contul sintetic de gradul I 431 „Asigurări sociale”, care se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II: 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale” și 4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară”. Are funcție contabilă de pasiv. **Pe credit** reflectă sumele calculate datorate bugetului asigurărilor sociale. **Pe debit** reflectă sumele virate bugetului asigurărilor sociale de stat. Prezintă **sold creditor** care reflectă sume datorate asigurărilor sociale.

Contribuția unității la asigurările sociale constituie pentru întreprindere o cheltuială care se va înregistra în debitul contului 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”, iar contribuția salariaților la pensia suplimentară care se suportă de către fiecare salariat se va înregistra în debitul contului 421 „Personal – remunerații datorate”.

Exemple:

Recapitulația la statul de salarii pe luna iunie a.c. se prezintă astfel:

Tabelul nr. 21

Grupa de muncă	Numărul de salariați	Fondul de salarii	Procente de calcul	Contribuția la asigurările sociale de stat
	(Nr.)	(lei)	(%)	(lei)
I	80	30000200	35	10500700
II	100	32500000	30	9750000
III-VII	178	40117000	25	10029250
Total	358	102617200	*	30279950

Înregistrări:

1. Contribuția unității la asigurările sociale

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	= 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale” - 30.279.950 lei
---	---

2. Contribuția unității la constituirea fondului special de sănătate inclus în C.A.S. și cuvenit Ministerului Sănătății.

$$\text{Fondul de sănătate} = 30.279.950 \times 2/100 = 605.599 \text{ lei}$$

4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”	=	462 „Creditori diverși”	– 605.599 lei
--	---	-------------------------	---------------

3. Plata obligațiilor față de bugetul asigurărilor sociale și față de Ministerul Sănătății.

%	=	5121 „Disponibil la bancă în lei”	– 30.279.950 lei
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”			– 29.674.351 lei
462 „Creditori diverși”			– 605.599 lei

4. Contribuția salariaților la pensia suplimentară conform statului de salarii prezentat anterior

421 „Personal – remunerații datorate”	=	4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară”	– 3.078.516 lei
---------------------------------------	---	--	-----------------

5. Virarea sumei la bugetul asigurărilor sociale

4312 „Contribuția personalului pentru pensia suplimentară”	=	5121 „Disponibil la bancă în lei”	– 3.078.516 lei
--	---	-----------------------------------	-----------------

2.2.2.6. Contabilitatea contribuțiilor la protecția socială

Pentru protecția socială a șomerilor la nivelul Ministerului Muncii și Protecției Sociale se constituie fondul pentru ajutor de șomaj. Acest fond se constituie asemănător fondului de asigurări sociale, prin contribuții ale întreprinderilor și ale salariaților.

a. Contribuția întreprinderii la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj se realizează prin aplicarea unei cote de 5% asupra fondului de salarii brut realizat. Persoanele fizice care prestează activități independente și alte persoane care au încheiat contracte de asigurare socială contribuie și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

cota respectivă, aplicându-se asupra veniturilor lunare stabilite în contractele de asigurare socială.

b. Contribuția salariaților pentru constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj constă dintr-o cotă de 1% aplicată asupra salariului lunar brut realizat.

Contribuția întreprinderii la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj constituie o cheltuială de exploatare a acesteia, iar contribuția angajaților se suportă de către aceștia, deci se reține din drepturile cuvenite angajaților și se virează Ministerului Muncii și Protecției Sociale.

Pentru reflectarea contabilă a constituirii și utilizării fondului pentru ajutorul de șomaj se utilizează contul sintetic de gradul I 437 „Ajutor de șomaj”, desfășurat pe două conturi sintetice de gradul II: 4371 „Contribuția unității la fondul de ajutor de șomaj”; 4372 „Contribuția personalului la fondul de ajutor de șomaj”. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj, în corespondență cu contul 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj” și cu contribuția salariaților, în corespondență cu contul 421 „Personal – remunerații datorate”. Se debitează cu ocazia virării sumelor către Ministerul Muncii și Protecției Sociale. Soldul creditor reflectă sume nevirate încă.

Exemple:

În baza Statului de salarii pe luna iunie a.c. prezentat anterior, se calculează și se înregistrează:

1. Contribuția întreprinderii la fondul pentru ajutorul de șomaj.

$$\text{Salarii brute } 102.617.200 \text{ lei} \times 5/100 = 4.104.688 \text{ lei}$$

6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”	- 4.104.688 lei
---	---	--	-----------------

2. Contribuția salariaților la fondul pentru ajutor de șomaj

$$\text{Salarii brute } 102.617.200 \text{ lei} \times 1\% = 1.026.172 \text{ lei}$$

421	„Personal – remunerații datorate”	=	4372	„Contribuția personalului la fondul de șomaj”	– 1.026.172 lei
-----	-----------------------------------	---	------	---	-----------------

3. Plata obligațiilor

	%	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	– 5.130.860 lei
4371	„Contribuția unității la fondul de șomaj”				– 4.104.688 lei
4372	„Contribuția personalului la fondul de șomaj”				– 1.026.172 lei

2.2.3. Sistemul informațional contabil privind obligațiile față de stat

Obligațiile întreprinderii față de bugetul de stat constau în următoarele: calcularea și virarea impozitului pe profit; impozitului pe salarii; taxei pe valoarea adăugată; alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Fiecare dintre aceste feluri de obligații se stabilesc în baza unei metodologii, respectând legislația adecvată, existentă în vigoare, iar pentru reflectarea contabilă se utilizează câte un subsistem informațional contabil adecvat.

2.2.3.1. Contabilitatea obligațiilor privind impozitul pe profit

2.2.3.1.1. Calculul și decontarea impozitului pe profit

Impozitul pe profit este o parte din veniturile suplimentare obținute peste cheltuielile de producție sub forma profitului, de către toate unitățile patrimoniale, datorat bugetului de stat.

Conform legislației în vigoare, sunt obligați la plata impozitului pe profit toți **contribuabilii**, adică persoanele juridice române pentru profitul obținut din orice activitate desfășurată, atât în țară, cât și în străinătate. În categoria de contribuabili se cuprind: regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și de credit și alte persoane juridice.

Sunt exceptate de la plata impozitului pe profit trezoreria statului pentru operațiunile din fondurile publice, instituțiile publice pentru fondurile publice constituite, precum și veniturile și cheltuielile persoanelor juridice fără scop lucrativ, cum sunt: asociațiile, fundațiile, organizațiile sindicale, cultele religioase, partidele politice și altele asemenea lor, organizate cu scopul desfășurării de activități nelucrative ale căror venituri se obțin din cotizații ale membrilor, donații și sume obținute din sponsorizare și alte venituri de aceeași natură.

Din punct de vedere fiscal contribuabilii sunt împărțiți în: contribuabili mari și contribuabili mici. Contribuabilii mici se disting de cei mari prin următorii indicatori: au o cifră de afaceri sub 10 miliarde lei, au un număr de salariați sub 299 și anterior au fost contribuabili mici.

În scopul determinării profitului impozabil se iau în calcul toate profiturile, câștigurile și creșterile de active din orice surse, inclusiv orice operațiuni efectuate în favoarea asociațiilor sau acționarilor într-un an fiscal, în care scop se întocmește un **bilanț fiscal** care cuprinde elementele de activ și de pasiv de la începutul și sfârșitul anului actualizate la inflație, în funcție de indicele de inflație.

Indicele ce se va lua în calculul pentru actualizarea la inflație este **indicele prețurilor de consum total** cu bază fixă, luna decembrie a anului precedent publicat în „Buletinul Statistic de Prețuri”, care apare lunar. Indicele prețurilor de consum din luna decembrie reprezintă indicele pentru întreg anul. Pentru actualizare la inflație a unei sume dintr-o anumită lună (de exemplu septembrie 1996), se va înmulți suma respectivă cu raportul dintre indicele prețurilor de consum a lunii decembrie 1995 la indicele prețurilor de consum a lunii septembrie 1996. Raportul celor doi indici se va scrie tot sub forma unui procent cu o zecimală.

De exemplu:

- indicele prețurilor de consum pe luna decembrie 1995 este 165,5%
- indicele prețurilor de consum pe luna septembrie 1996 este de 130,5%

Indicele pe luna septembrie 1996 = $165,5/130,5 \times 100 = 126,8\%$.

Dacă suma de actualizat este 2.000.000 lei, atunci avem:

$$2.000.000 \times 126,8\% = 2.536.000 \text{ lei.}$$

Profitul impozabil se calculează astfel: patrimoniul net de la sfârșitul anului fiscal minus (–) **patrimoniul net la începutul anului fiscal actualizat la inflație**, plus (+) **cheltuielile nedeductibile**, orice plăți în bani sau în natură efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților, actualizate la inflație și alte elemente prevăzute în bilanțul contabil, în funcție de specificul activității, minus (–) **aportul efectuat la capitalul social în cursul anului fiscal, actualizat la inflație și veniturile din dividendele încasate de contribuabili de la persoane juridice române, precum și veniturile înregistrate în avans aferente anilor fiscali următori.**

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul numai cheltuielile care reprezintă valorile plătite sau de plătit după natură lor, care sunt aferente realizării profitului, evidențiate în contabilitate. Când o cheltuială este aferentă mai multor activități ea va fi alocată activităților respective prin repartizare proporțional cu veniturile realizate de fiecare activitate.

Cheltuielile pentru care nu se admit **deduceri** sunt:

- amortizarea peste limitele prevăzute;
- amenzile și penalitățile datorate;
- cheltuielile ocazionate de mese, cadouri, distracții, de protocol, reclamă și publicitate peste limitele prevăzute;
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor și provizioanelor;
- depășirea cheltuielilor cu sponsorizările;
- alte cheltuieli.

În cadrul cheltuielilor deductibile se cuprind:

- sumele utilizate pentru constituirea rezervelor legale calculate în procent de 5% asupra profitului brut, până ce acestea reprezintă a cincea parte din capitalul social al regiilor autonome și societăților comerciale cu capital românesc, sau 25% la cele cu capital străin;

- sumele reprezentând rezervele create de bănci în limita a 2% din soldul creditelor acordate;

- cheltuielile de sponsorizare în scopul desfășurării unor activități cu caracter umanitar, filantropic, religios, artistic, sportiv, sau destinate protecției drepturilor omului și educației civice sau a calității mediului înconjurător;

- alte cheltuieli deductibile.

Impozitul pe profit se determină prin aplicarea unor cote procentuale asupra profitului impozabil, acestea sunt:

- 38% pentru toți contribuabilii;

- 60%, adică $38\% + 22\%$ – o cotă adițională de impozit pentru contribuabilii care obțin venituri și din practicarea jocurilor de noroc, inclusiv baruri și localuri de noapte, dacă ponderea veniturilor din aceste activități depășește 50% din totalul veniturilor;

- 80% în cazul Băncii Naționale a României și se aplică după scăderea din venituri a cheltuielilor deductibile și a fondului de rezervă;

- 44,2%, adică $38\% + 6,2\%$ – o cotă adițională pentru persoanele juridice străine care își desfășoară activitatea în România;

- 25% pentru contribuabilii care realizează anual cel puțin 80% din venituri din agricultură.

După scăderea din profitul impozabil a impozitului pe profit, determinat conform cotelor legale se obține profitul net (contabil), care este soldul contul 121 „Profit și pierdere”, care este supus repartizării.

Profitul impozabil stabilit astfel se calculează lunar, cumulat de la începutul anului fiscal. Impozitul pe profit datorat pentru luna curentă se calculează ca diferență între impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului și impozitul pe profit datorat, aferent profitului impozabil cumulat până la sfârșitul lunii precedente, astfel:

Tabelul nr. 22

SITUAȚIA

impozitului pe profit calculat în cursul anului și regularizarea lunară cu bugetul statului

Luna	Profitul impozabil lunar cumulat de la începutul anului	Cota de de impozit	Impozitul aferent profitului impozabil cumulat de la începutul anului	Impozitul aferent profitului impozabil cumulat până sfârșitul lunii precedente	Impozit lunar datorat
	(lei)	(%)	(lei)	(lei)	(lei)
Ianuarie	500000	38	190000	—	190000
Februarie	1100000	38	410000	190000	228000
Martie	1500000	38	570000	410000	160000
Aprilie	2000000	38	760000	570000	190000
Mai	2450000	38	931000	760000	171000
Iunie	3000000	38	1140000	951000	209000
Iulie	3380000	38	1284499	1140000	144400
August	3850000	38	1463000	1284400	178600
Septembrie	4450000	38	1691000	1463000	220000
Octombrie	4980000	38	1892400	1691000	201400
Noiembrie	5500000	38	2090000	1892400	197600
Decembrie	6350000	38	2413000	2090000	323000
Total	6350000	38	2413000	—	—

Impozitul pe profit lunar se decontează cu bugetul statului până la data de 25 a lunii următoare, și până la data de 15 mai pentru exercițiul financiar al anului expirat.

Sumele vărsate în plus la bugetul statului față de cele datorate efectiv se restituie unităților la cererea acestora, sau se compensează cu sumele datorate pentru luna următoare.

2.2.3.1.2. Sistemul informațional contabil privind impozitul pe profit

Sistemul informațional contabil privind impozitul pe profit se

compune din: subsistemul de documente, subsistemul evidenței tehnic-operative și subsistemul de conturi.

În cadrul subsistemului de documente se cuprind documentele ce se întocmesc cu ocazia calculării și decontării impozitului pe profit, acestea sunt: „Declarație pentru impozitul pe profit pentru contribuabili” mari și mici; „Tabelul de actualizare la inflație a soldului activelor”; „Tabelul de actualizare la inflație a plăților anticipate”; „Amortizarea fiscală”; precum și „Dispoziția de plată” în baza căreia se face virarea sumelor către bugetul de stat.

Subsistemul evidenței tehnic-operative cuprinde „Bilanțul fiscal”.

Subsistemul de conturi cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 441 „Impozitul pe profit”, 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” și conturile de disponibilități bănești.

Contul 441 „Impozitul pe profit” este contul de obligații cu funcție contabilă de cont bifuncțional. Creditul acestui cont reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. Debitul reflectă sumele virate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. Soldul poate fi creditor și reflectă obligații neplătite față de stat, sau poate fi debitor și reflectă sume virate în plus față de cele datorate efectiv, urmând a fi recuperate.

Exemple:

1. Se înregistrează impozitul pe profit pe luna decembrie a.c. conform calculului din SITUAȚIA prezentată anterior

691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441	„Impozitul pe profit”	- 323.000 lei
-----	--	---	-----	-----------------------	---------------

2. Virarea către stat a impozitului datorat pe luna iunie a.c.

441	„Impozitul pe profit”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 323.000 lei
-----	--------------------------	---	------	---------------------------------	---------------

Dacă la închiderea exercițiului financiar când s-a recalculat impozitul pe profit pe întregul an, s-ar constata că profitul impozabil lunar cumulat de la începutul anului a fost de 6.200.000 și nu 6.350.000 lei, impozitul aferent profitului impozabil cumulat de la începutul

anului ar fi fost 2.356.000 lei și nu 2.413.000 lei, ar însemna că în luna decembrie s-a virat în plus 57.000 lei (2.413.000 – 2.356.000), urmând a fi recuperate.

3. Se stornează operația 1 cu suma de 323.000 lei, în chenar

691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozitul pe profit” –	<u>323.000</u> lei
-----	--	---	-----------------------------	--------------------

4. Se stornează operația nr. 2 cu suma de 323.000 lei, în chenar.

441	„Impozitul pe profit”	=	5121 „Disponibil la bancă în lei”	– <u>323.000</u> lei
-----	--------------------------	---	--------------------------------------	----------------------

5. Se înregistrează operația nr. 1 cu suma corectă de 266.000 lei

691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozitul pe profit” –	266.000 lei
-----	--	---	-----------------------------	-------------

6. Se înregistrează operația nr. 2 cu suma corectă de 266.000 lei.

441	„Impozitul pe profit”	=	5121 „Disponibil la bancă în lei”	– 266.000 lei
-----	--------------------------	---	--------------------------------------	---------------

2.2.3.2. Contabilitatea obligațiilor privind Taxa pe Valoarea Adăugată (T.V.A.)

2.2.3.2.1. Noțiuni, calcule și decontarea T.V.A.

Taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.) este un impozit indirect plătit de către persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Totodată, este o taxă generală de consum care cuprinde toate fazele circuitului economic: aprovizionare, producție, desfacere. Deși, este o taxă unică, ea se aplică fracționat, corespunzător valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic.

Taxa pe valoarea adăugată se aplică cu data de 1 iulie 1993, aceasta înlocuind vechiul sistem de impozite cunoscut sub denumirea de impozitul pe circulația mărfurilor (I.C.M.) care avea marele inconvenient că se aplica la toate eșaloanele unei filiere de producție, în final având un efect cumulativ și era deci, mult mai mare.

Legislația în vigoare elaborată începând din anul 1992 a definit coordonatele și regulile generale ale implementării și funcționării a acestui sistem de impozitare. Astfel, dintre coordonatele sistemului T.V.A. enumerăm: operațiunile impozabile și plătitorii de T.V.A., faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, baza și cotele de impozitare, regimul deducerilor, obligațiile plătitorilor de T.V.A.

Plătitorii de T.V.A. sunt persoanele juridice și fizice înregistrate ca agenți economici, sau autorizate să desfășoare activități economice independente, având o cifră de afaceri declarată de peste 50 milioane lei.

Obiectul impozitării îl constituie operațiunile ca plăți, precum și cele asimilate acestora, efectuate independent de către persoanele juridice și fizice referitoare la: livrări de bunuri mobile și prestări de servicii; transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum și între aceștia și instituțiile publice și persoane fizice; importul de bunuri și servicii.

Având în vedere regulile de impozitare, operațiunile ce intră în sfera de aplicare a T.V.A. sunt de două feluri: operațiuni impozabile obligatoriu la care se aplică cotele legale și operațiuni scutite de T.V.A.

Din prima categorie fac parte toate operațiunile menționate anterior.

În cea de a doua categorie fac parte operațiile cu privire la livrările de bunuri și servicii rezultate din activitatea specifică autorizată efectuată de unitățile sanitare și de asistență socială, unitățile de știință și învățământ, cultură fizică și sport, de liber-profesioniștii autorizați care desfășoară activitatea individual, organizațiile de nevăzători și de invalizi, asociațiile persoanelor handicapate, cantinele organizate pe lângă unitățile de învățământ, instituțiile bancare, financiare și de asigurări și altele.

Faptul generator și exigibilitatea T.V.A. iau naștere în momentul livrării bunurilor mobile, a transferului proprietății bunurilor imobilizate sau a prestărilor de servicii. Exigibilitatea T.V.A. poate fi și anticipată faptului generator atunci când factura este emisă înaintea livrării bunurilor sau prestării serviciilor, precum și în cazuri când se încasează avansuri sau acțiuni în contul bunurilor sau serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate.

Baza de calcul a T.V.A. o constituie contravaloarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, ea este determinată de următoarele: prețurile negociate între vânzători și cumpărători; tarifele negociate pentru serviciile prestate; suma rezultată prin aplicarea cotei de comision în cazul operațiilor de intermediere; prețurile de piață sau costurile bunurilor executate de agenții economici pentru ei înșiși.

Cotele de impozitare prevăzute de lege se aplică la baza de impozitare și astfel se determină T.V.A. Acestea sunt:

– 18% pentru operațiunile referitoare la livrările de bunuri, transferurile imobiliare și prestările de servicii, din țară și din import;

– 9% pentru o serie de produse de strictă necesitate, cum sunt: carnea de animale și păsări, vândute în stare proaspătă, preparate și conserve; pește și produse din pește; lapte și produse lactate; uleiuri și grăsimi comestibile; medicamentele de uz uman și veterinar; aparatură și tehnică medicală; alte produse.

– 0% pentru: exportul de bunuri și prestările de servicii legate de exportul bunurilor; prestările de servicii efectuate de agenții economici străini cu sediul în România, contractele cu beneficiari străini; transportul internațional de persoane, în și din România.

– 18% și 9% recalculate, pentru bunurile comercializate prin comerțul cu amănuntul, precum și unele prestări de servicii (poștă, telefonie etc.). Această cotă recalculează se utilizează în scopul determinării T.V.A. ce se află la prețul de vânzare cu amănuntul. Valoarea cotei recalculate se determină prin procedeul sutei micșorate, astfel:

$$(100 \times 18)/(100 + 18) = 15,25423\%;$$

$$(100 \times 9)/(100 + 9) = 8,257\%$$

Exigibilitatea T.V.A. reprezintă momentul în care ia naștere, pe de o parte obligația agentului economic de a plăti T.V.A., iar pe de altă parte dreptul organului fiscal de a pretinde la o anumită dată, plata acesteia către bugetul de stat. Exigibilitatea T.V.A. este posibilă potrivit legii din momentul efectuării operației impozabile, respectiv, a livrării bunurilor, prestării serviciilor, importului etc. Deci, T.V.A. se datorează din momentul livrării și nu din acela al încasării efective a contravalorii bunurilor.

Termenul de plată este până la 25 a lunii următoare pentru

luna în curs, iar pentru bunurile importate momentul plății se suprapune cu acela al plății taxelor vamale.

Deductibilitatea T.V.A. reprezintă dreptul plătitorilor de T.V.A. de a compensa taxa aferentă cumpărărilor cu taxa aferentă vânzărilor efectuate în aceeași lună și regularizarea diferenței rezultate cu bugetul statului.

Pentru a facilita calculul T.V.A. cota de T.V.A. se aplică la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor vândute altor unități sau persoane ce fac parte dintr-un „lanț” al unei filiere de producție sau comercial, până la obținerea produsului finit. În acest mod fiecare dintre ei este cumpărător și vânzător de bunuri. Fiecare dintre ei cumpără produsele finite din unitatea ce constituie veriga anterioară, le prelucreează și le adaugă valoarea nouă, după care le vinde altei unități ce constituie verigă ulterioară din lanț până la cumpărătorul final. Fiecare unitate sau persoană fizică – verigă într-un lanț de producție sau comercial – este cumpărător și apoi vânzător, fiecare dintre ei calculează taxa pe valoarea adăugată, atât la cumpărare, cât și la vânzare.

Taxa pe valoarea adăugată calculată la facturile de vânzare către clienți se adaugă la valoarea bunurilor, lucrărilor și serviciilor facturate și se încasează de la aceștia odată cu contravaloarea facturii, fapt pentru care se numește **T.V.A.-colectată**.

Taxa pe valoarea adăugată calculată la facturile de cumpărare primite de la furnizori, se adaugă la valoarea facturii și se plătește acestora odată cu contravaloarea facturii, urmând a fi recuperată de unitatea plătitoare, deci trebuie scăzută din T.V.A. colectată, fapt pentru care se numește **T.V.A. deductibilă**. Diferența dintre T.V.A. colectată (cvenită statului) și T.V.A. deductibilă (recuperată de întreprindere) se cuvine statului, fapt pentru care se numește **T.V.A. de plată**. Dacă majoritatea vânzărilor sau făcut la export unde nu se calculează T.V.A., T.V.A. colectată de la clienți este mai mică decât T.V.A.-deductibilă, ceea ce înseamnă că unitatea nu-și poate deduce T.V.A. plătit furnizorilor de bunuri. Normal, diferența dintre T.V.A.-deductibilă mai mare și T.V.A.-colectată trebuie recuperată de la stat, fapt pentru care se numește **T.V.A.-de recuperat**. Recuperarea se face prin rambursare de la stat în termen de 30

de zile de la data depunerii decontului, a cererii de rambursare și a documentelor justificative, la organul fiscal. Sumele de sub 100.000 lei nu se rambursează urmând a fi regularizate prin reportare în lunile următoare.

Rezultă că taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării la nivelul fiecărui stadiu de producție sau comercial, respectiv, numai la valoarea adăugată de acesta, astfel ca la sfârșitul ciclului industrial sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat asupra acestui bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare și suportată de consumator. Este locul și momentul să demonstrăm că într-adevăr sistemul de impozitare prin intermediul T.V.A. este superior vechiului sistem de impozitare prin intermediul impozitului pe circulația mărfurilor (I.C.M.), evitând efectul cumulativ al impozitării în cascadă. Totodată, să înlăturăm imaginea deformată creată, după care creșterea nejustificată a prețurilor s-a datorat introducerii T.V.A.-ului.

Astfel, în schema de pe pagina următoare, s-a considerat o filieră de producție și desfacere formată din patru întreprinderi care concură la fabricarea produsului „x”. Întreprinderea A – producător de materii prime, de exemplu, minereu de fier; întreprinderea B – producătoare de fontă și oțel; întreprinderea C – producătoare de laminate (țevi, țagle, cornier etc.); întreprinderea D – de desfacere către cumpărătorii finali.

Întreprinderea B prelucrează materiile prime (minereul de fier) cumpărat de la întreprinderea A și produce semifabricate și produse pe care le vinde întreprinderii C. Întreprinderea C prelucrează bunurile cumpărate de la întreprinderea B, obține laminate pe care le vinde întreprinderii D

În condițiile aplicării sistemului I.C.M. la același nivel de 18% la fiecare inel al lanțului de producție, rezultă, următoarele:

- A $1.000 \text{ u.m.} \times 18\% = 180 \text{ u.m.};$
- B $10.000 \text{ u.m.} \times 18\% = 1.800 \text{ u.m.};$
- C $20.000 \text{ u.m.} \times 18\% = 3.600 \text{ u.m.};$
- D $25.000 \text{ u.m.} \times 18\% = 4.500 \text{ u.m.}$

EFFECT CUMULATIV = 10.000 u.m.

I. În condițiile sistemului I.C.M.:

Întreprinderea	A	B	C	D	Efect cumulativ
Valoarea producției (u.m.)	1000	10000	20000	25000	
I.C.M. (18%)	180	1800	3600	4500	10000

II. În condițiile sistemului T.V.A.

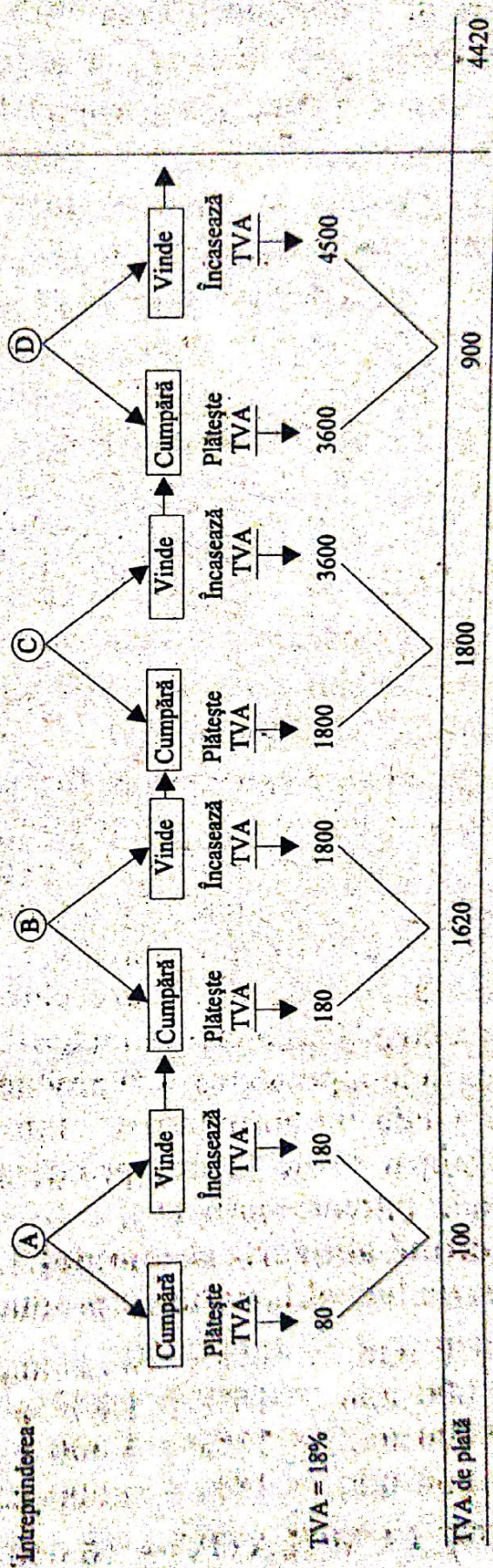


Fig. nr. 17. Sistemul contabilității T.V.A.

În condițiile aplicării sistemului T.V.A. (nivel II în schemă), la același nivel de 18% la fiecare nivel al lanțului de producție rezultă, următoarele:

- A – la vânzare – $1.000 \times 18\% = 180$ u.m.
 la cumpărare – $444 \times 18\% = 80$ u.m.
 T.V.A. cuvenit statului = 100 u.m. 100 u.m.
- B – la vânzare – $10.000 \times 18\% = 1.800$ u.m.
 la cumpărare – $1.000 \times 18\% = 180$ u.m.
 T.V.A. cuvenit statului = 1.620 u.m. 1.620 u.m.
- C – la vânzare – $20.000 \times 18\% = 3.600$ u.m.
 la cumpărare – $10.000 \times 18\% = 1.800$ u.m.
 T.V.A. cuvenit statului = 1.800 u.m. 1.800 u.m.
- D – la vânzare – $25.000 \times 18\% = 4.500$ u.m.
 la cumpărare – $20.000 \times 18\% = 3.600$ u.m.
 T.V.A. cuvenit statului = 900 u.m. 900 u.m.
- EFFECT CUMULATIV** **4.420 U.M.**

Comparând EFECTUL CUMULATIV în cele două sisteme de impozitare, rezultă că sistemul de impozitare prin T.V.A. este superior, sistemului de impozitare prin I.C.M. pe care îl înlocuiește, lucru ce rezultă din efectul cumulat ce grevează asupra prețului cumpărătorului final de numai 4.420 lei, față de 10.000 lei.

2.2.3.2.2. Sistemul informațional contabil privind taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.)

Informația finală privind mărimea reală a taxei pe valoarea adăugată este rezultatul prelucrării succesive a datelor parcurgând cele trei subsisteme: subsistemul de documente primare; subsistemul evidenței tehnic-operative; subsistemul conturilor sintetice și analitice.

a. Subsistemul de documente primare cuprinde următoarele documente: Factură, Declarația vamală de import, Chitanța fiscală, documente de producție, documente de plată.

Toate aceste documente se întocmesc la locul și în momentul în care au loc operațiile economice respective, fiind documentele

ce atestă efectuarea operațiilor, constituind baza prelucrării în continuare a datelor privind T.V.A.

b. Subsistemul evidenței tehnic-operative cuprinde o serie de documente: situații registre, deconturi, ce se întocmesc periodic prin prelucrarea datelor din documentele primare. În acest sens metodologia în vigoare prevede: Registrul privind T.V.A. deductibilă și de plată, Jurnalul de cumpărări, Jurnalul de vânzări, Decontul lunar de T.V.A.

c. Subsistemul de conturi privind T.V.A. cuprinde conturile sintetice de gradul I: 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, conturile de clienți și furnizori precum și conturile de disponibilități bănești.

Contul sintetic de gradul I 442 „Taxa pe valoarea adăugată” se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II astfel: 4423 „T.V.A. de plată”; 4424 „T.V.A. de recuperat”; 4426 „T.V.A.-deductibilă”; 4427 „T.V.A.-colectată”; 4428 „T.V.A.-neexigibilă”.

Contul 4423 „T.V.A. de plată” este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată față de stat privind taxa pe valoarea adăugată. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la sfârșitul lunii între T.V.A. colectată mai mare și T.V.A. deductibilă. **Debitul** reflectă plățile efectuate către bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată. Prezintă sold creditor care reflectă T.V.A. exigibilă la plată.

Contul 4424 „T.V.A. de recuperat” are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între T.V.A.-colectată mai mică și T.V.A.-deductibilă mai mare (în cazul efectuării de exporturi sau alte cazuri). **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare sau taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu T.V.A. de plată. Prezintă sold debitor care reflectă T.V.A. de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4426 „T.V.A.-deductibilă” este utilizat pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de întreprindere, plătită acestora și deductibilă din punct de vedere

fiscal. Are funcție contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă sumele reprezentând T.V.A. deductibilă. Creditul acestui cont reflectă sumele deduse din T.V.A.-colectată și sumele reprezentând T.V.A. deductibilă ce depășesc T.V.A. colectată, ce urmează a se recupera de la bugetul statului. Nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

Contul 4427 „T.V.A.-colectată” este utilizat pentru evidențiere sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului de stat reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii și executărilor de lucrări. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți, precum și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în timpul lunii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând T.V.A. deductibilă și T.V.A. de plată. Nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

Contul 4428 „T.V.A.-neexigibilă” este utilizat pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri, lucrări și servicii efectuate cu plata în rate, precum și cea aferentă facturilor nesosite sau pentru livrările pentru care nu s-au întocmit facturi. Are funcție de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă: T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii și executărilor de lucrări cu plata în rate; T.V.A. aferentă facturilor de întocmit; T.V.A. aferentă cumpărărilor cu plata în rate devenită deductibilă și T.V.A. deductibilă aferentă facturilor sosite de la furnizori, evidențiate anterior ca facturi nesosite. **Debitul** acestui cont reflectă: T.V.A. aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate; T.V.A. deductibilă aferentă facturilor nesosite de la furnizori; T.V.A. colectată aferentă facturilor întocmite evidențiate anterior ca facturi de întocmit; T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri cu plata în rate ce urmează a se evidenția ca T.V.A. colectată. **Soldul** acestui cont reflectă T.V.A. neexigibilă la plată.

Exemple:

1. Se înregistrează factura furnizorului privind aprovizionarea cu materii prime în valoare de 3.000.000 lei. T.V.A. este de 18%.

		%	=	401	„Furnizori”	– 3.540.000 lei
300	„Materii prime”					– 3.000.000 lei
4426	„T.V.A. deductibilă”					– 540.000 lei

2. Se înregistrează cheltuielile cu transportul materiilor prime în sumă de 250.000 lei. Transportul a fost efectuat de către o întreprindere de transport. T.V.A. = 18%

		%	=	401	„Furnizori”	– 295.000 lei
624	„Cheltuieli cu transportul de bunuri și călători”					– 250.000 lei
4426	„T.V.A. deductibilă”					– 45.000 lei

3. Se vând produse finite în valoare de 4.800.000 lei. T.V.A. este de 18%.

411	„Clienți”	=		%	– 5.684.000 lei
			701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	– 4.800.000 lei
			4427	„T.V.A. colectată”	– 884.000 lei

Situația în conturile de T.V.A. la sfârșitul lunii se prezintă astfel:

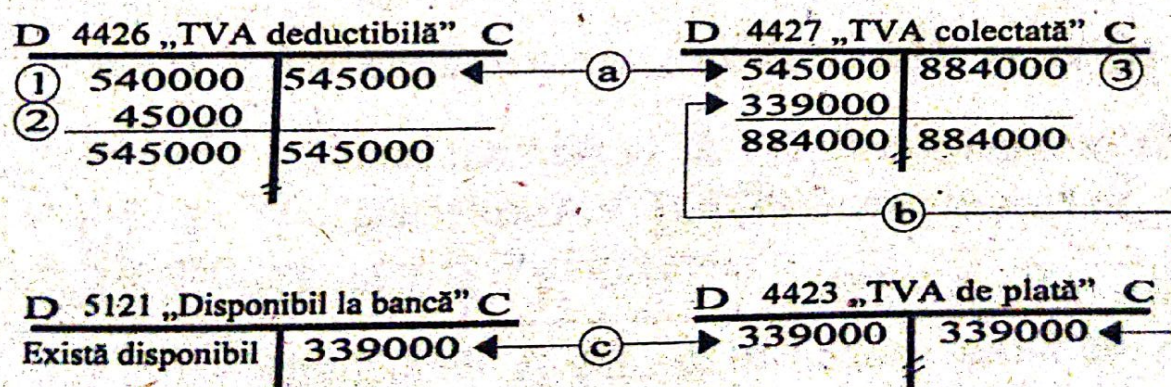


Fig. nr. 18. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

4. Regularizarea T.V.A. la sfârșitul lunii

a. Se închide contul 4426 „T.V.A.-deductibilă”

$$4427 \text{ „T.V.A. colectată”} = 4426 \text{ „T.V.A. deductibilă”} - 545.000 \text{ lei}$$

b. Se închide contul 4427 „T.V.A.-colectată”

$$4427 \text{ „T.V.A. colectată”} = 4423 \text{ „T.V.A. de plată”} - 339.000 \text{ lei}$$

c. Se plătește T.V.A. către stat

$$4423 \text{ „T.V.A. de plată”} = 5121 \text{ „Disponibil la bancă în lei”} - 339.000 \text{ lei}$$

În condițiile în care se mențin operațiile 1 și 2, iar la operația 3 vânzarea ar fi numai de 800.000 lei la intern și 4.000.000 lei la export T.V.A. colectată ar fi de numai 144.000 lei.

Situația în conturi s-ar prezenta astfel:

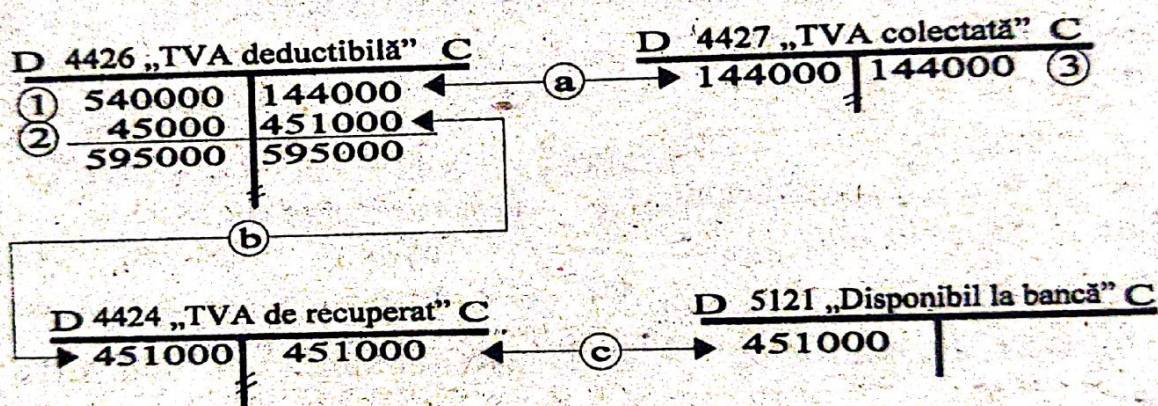


Fig. nr. 19. Schema legăturilor funcționale dintre conturile utilizate

Să se regularizeze T.V.A. la sfârșitul lunii

a. Se închide contul 4427 „T.V.A. colectată”

$$4427 \text{ „T.V.A. colectată”} = 4426 \text{ „T.V.A. deductibilă”} - 144.000 \text{ lei}$$

b. Se închide contul 4426 „T.V.A. deductibilă”

$$4424 \text{ „T.V.A. de recuperat”} = 4426 \text{ „T.V.A. deductibilă”} - 451.000 \text{ lei}$$

c. Se încasează suma de 451.000 lei de la bugetul de stat

$$5121 \text{ „Disponibil la bancă în lei”} = 4426 \text{ „T.V.A. de recuperat”} - 451.000 \text{ lei}$$

2.2.3.3. Contabilitatea obligațiilor privind impozitul pe salarii

Impozitul pe salarii este o cheltuială salarială, fiind suportat din drepturile lunare cuvenite salariaților. Calculul, reținerea și virarea acestui impozit se face de către persoanele juridice și fizice care au angajat personal salariat.

Impozitul pe salarii se calculează pe fiecare loc de muncă asupra salariului brut impozabil. Sunt supuse impozitării și câștigurile salariaților temporari și zilieri, cele obținute de colaboratorii externi, angajați cu contracte civile, onorariile, etc.

Potrivit legii impunerea se face pe tranșe de venit lunar impozabil, la care se aplică cote progresive de impozit. Astfel, fiecărei tranșe de venit îi corespunde un impozit în sumă fixă la care se adaugă un impozit calculat pe baza unei cote procentuale aplicată asupra-venitului ce depășește nivelul superior al tranșei precedente. Impozitul aferent fiecărui salariat se determină prin utilizarea **calculatoarelor de impozit**, care sunt tabele cu impozitul calculat pentru veniturile impozabile din 100 în 100 lei, din 10 în 10 lei și din 1 în 1 leu.

În intervalul de la 1 la 562.400 lei sunt stabilite 14 tranșe de venituri, cărora le corespund cote procentuale de impozit astfel: până la 9.500 lei venit lunar cota de impozit este 5%; în tranșa următoare de la 9.501 – 10.500 lei, impozitul lunar este 475 lei + 8% pentru ceea ce depășește suma de 9.500 lei; în tranșa a 10-a, care cuprinde venitul lunar impozabil între 196.301 – 294.400 lei, impozitul lunar este 38.258 lei + 25% pentru ceea ce depășește 196.300 lei, în tranșa a 13-a care cuprinde un venit lunar impozabil între 491.201 – 562.400 lei, impozitul lunar este de 121.795 lei + 36% pentru ceea ce depășește 491.200 lei; la salariile de peste 562.427 lei lunar la impozitul de 147.400 lei se adaugă o cotă de 40% pentru ceea ce depășește 562.400 lei.

De exemplu, pentru calcularea impozitului pe salarii lunar, realizat de un angajat, în sumă de 230.507 lei se va proceda astfel: suma de 230.507 se încadrează în tranșa a 10-a, cu un interval de venituri între 196.301 – 294.400 lei. Pentru limita inferioară a

intervalului de 196.301 lei corespunde un impozit de 38.258 lei. Pentru diferența dintre 230.507 lei și limita inferioară a tranșei 196.301 lei, care este de 34.206 lei se aplică cota suplimentară de impozit de 25% ceea ce revine 8.551 lei. Deci impozitul lunar la salariul brut de 230.507 lei este de 46.809 lei ($38.258 + 8.551$).

Se impune sublinierea că potrivit Legii nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii, republicată în ianuarie 1996, art. 6, litera h se precizează că „...nu se cuprind în venitul lunar impozabil și nu se impun, ...sumele reprezentând contribuția pentru pensia suplimentară și contribuția datorată de salariați la fondul pentru plata ajutorului de șomaj, stabilite potrivit legii”*

Impozitul pe salarii se calculează în statul de salarii, și se varsă lunar la plata chenzinei a II-a. Ridicarea sumelor de la bancă pentru plata salariilor este condiționată de virarea prealabilă a impozitului pe salarii.

Pentru reflectarea contabilă a operațiunilor privind impozitul pe salarii se utilizează contul sintetic de gradul I 444 „**Impozitul pe salarii**”, cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă impozitul pe salarii cuvenit bugetului de stat. **Debitul** acestui cont reflectă impozitul pe salarii virat bugetului de stat. Soldul este creditor și reflectă impozitul pe salarii nevrat bugetului de stat.

Exemple privind utilizarea acestui cont au fost date la un subcapitol anterior, referitor la drepturile cuvenite salariaților.

De menționat că, determinarea incorectă a impozitului pe salarii, necesită efectuarea unor regularizări ulterioare cu bugetul statului. Dacă nu s-a reținut întreaga sumă de la salariați aceasta poate fi recuperată de la salariați în maximum 12 luni de la data constatării. Dacă s-au reținut în plus sume de la salariați, regularizarea se face în două feluri: fie se compensează cu o parte din impozitul cuvenit statului în perioada următoare, fie restituirea sumei reținute în plus.

Exemplul 1: În urma controlului efectuat s-a constatat că impozitul pe salarii s-a calculat în sume mai mici pentru 5 salariați în sumă totală de 50.000 lei, pentru care s-au emis decizii de imputare.

* Monitorul Oficial al României, partea I-a Nr. 19, Legi, Decrete, Hotărâri și alte acte din 26 ianuarie 1996, p. 5.

Se înregistrează:

1. Imputarea sumei celor în cauză.

461	„Debitori diverși”	=	444	„Impozitul pe salarii”	- 50.000 lei
-----	--------------------	---	-----	------------------------	--------------

2. Reținerea sumei de la cei în cauză (a se vedea înregistrarea reținerilor din salarii făcută anterior).

421	„Personal – remunerații datorate”	=	461	„Debitori diverși”	- 50.000 lei
-----	-----------------------------------	---	-----	--------------------	--------------

3. Virarea sumei către bugetul de stat.

444	„Impozitul pe salarii”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 50.000 lei
-----	------------------------	---	------	------------------------------	--------------

Exemplul 2:

În urma controlului efectuat s-a constatat reținerea în plus și vărsarea către stat a unui impozit pe salarii de 100.000 lei.

a. În varianta de compensare înregistrările sunt:

1. Creanța față de bugetul statului

448	„Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”	=	421	„Personal – remunerații datorate”	- 100.000 lei
-----	---	---	-----	-----------------------------------	---------------

2. Compensarea creanței din datoria pe luna curentă față de stat în sumă de 250.000 lei.

444	„Impozitul pe salarii”	=	%	- 250.000 lei	
			448	„Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”	- 100.000 lei
			5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 150.000 lei

3. Achitarea sumei reținute în plus, către salariați.

421	„Personal – remunerații datorate”	=	5311	„Casa în lei”	- 100.000 lei
-----	-----------------------------------	---	------	---------------	---------------

b. În varianta de restituire de la bugetul de stat, înregistrările sunt, următoarele:

1. Înregistrarea dreptului de creanță asupra bugetului de stat.

448	„Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”	=	421	„Personal – remunerații datorate”	– 100.000 lei
-----	---	---	-----	-----------------------------------	---------------

2. Încasarea sumei de la bugetul de stat.

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	448	„Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”	– 100.000 lei
------	------------------------------	---	-----	---	---------------

3. Achitarea sumei către salariați.

421	„Personal – remunerații datorate”	=	5311	„Casa în lei”	– 100.000 lei
-----	-----------------------------------	---	------	---------------	---------------

2.2.3.4. Contabilitatea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate

În afara obligațiilor mari și permanente față de bugetul statului, întreprinderile își mai crează și alte obligații, care au un caracter mai mult sau mai puțin permanent în funcție de specificul acestora, cum sunt: impozite, taxe, penalități și majorări de obligații fiscale nevărsate la termen și alte obligații fiscale și asimilate. Dintre acestea mai importante sunt: impozitul pe clădiri, impozitul pe dividende, impozitul pe sumele obținute din vânzarea activelor, taxele pe consumație numite **accize**, taxele pentru folosirea terenurilor în alte scopuri decât agricole, taxe asupra mijloacelor de transport.

Pentru reflectarea contabilă a acestor obligații față de bugetul de stat sau bugetele locale se utilizează contul sintetic de gradul I **446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”**, cont cu funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă: sumele cuvenite bugetului statului reprezentând vărsăminte: impozitul pe clădire, pe dividende, pe sumele obținute din vânzarea activelor, cu taxele și alte vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate privind alte impozite, taxe și vărsăminte. Soldul este **creditor** și reflectă sumele datorate bugetului de stat sau bugetelor locale sau este **debitor** cu sumele virate în plus cu acest titlu.

Pentru reflectarea obligațiilor pe feluri ale acestora contul sintetic de gradul I funcționează desfășurat în analitice, astfel: impozitul

pe clădiri; impozitul pe dividende; impozitul pe sume obținute din vânzarea activelor; taxe pe consumație; taxe pentru folosirea terenurilor; taxe asupra mijloacelor de transport. Cu excepția impozitului pe dividende care se suportă din obligațiile de plată față de asociați sau acționari, celelalte impozite și taxe sunt cheltuieli ale întreprinderii, fapt pentru care utilizează contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

Exemple: Se înregistrează datoriile fiscale aferente perioadei de gestiune astfel:

- impozitul pe dividende în sumă de 1.800.000 lei;
- impozitul pe clădiri în sumă de 130.000 lei;
- taxele de consumație (accizele) în valoare de 500.000 lei;
- taxele asupra mijloacelor de transport 100.000 lei.

1. Impozitul pe dividende

457 „Dividende de plată” = 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” – 1.800.000 lei

analitic:

– Impozitul pe dividende” – 1.800.000 lei

2. Celelalte obligații.

635 „Cheltuieli privind impozitele, taxele și vărsămintele asimilate” = 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” – 730.000 lei

analitice:

– Impozitul pe clădiri – 130.000 lei
 – Taxa de consumație – 500.000 lei
 – Taxa asupra mijloacelor de transport – 100.000 lei

3. Plata obligațiilor

446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = 5121 „Disponibil la bancă în lei” – 2.530.000 lei

analitice:

– Impozitul pe dividende – 1.800.000 lei
 – Impozitul pe clădiri – 130.000 lei
 – Taxa de consumație – 500.000 lei
 – Taxa asupra mijloacelor de transport – 100.000 lei

2.2.3.4.1. Contabilitatea obligațiilor față de alte instituții privind crearea fondurilor speciale

În baza legislației în vigoare întreprinderile sunt obligate să constituie o serie de fonduri speciale cum sunt: fondul special pentru cercetare-dezvoltare, fondul de risc și accident pentru protecția specială a handicapatilor, fondul special de pensii și asigurări sociale pentru agricultori, fondul special pentru sănătate, fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor.

Caracteristica acestor fonduri este aceea că se constituie prin autofinanțare, respectiv prin includerea unor cote-părți în cheltuieli. Sumele incluse în cheltuieli sunt virate ministerelor în cadrul cărora se constituie fondurile respective. Utilizarea fondurilor respective se face pentru acțiuni de cercetare-dezvoltare pentru acțiuni de protecție socială, precum și pentru acoperirea altor nevoi social culturale.

Fondul special pentru cercetare-dezvoltare se constituie la Ministerul Cercetării și Tehnologiei, prin contribuția agenților economici, cu excepția celor scutiți de plata impozitului pe profit de 1% din încasărilor aferente veniturilor proprii realizate după deducerea taxei pe valoarea adăugată și a accizelor.

Fondul de risc și accident pentru protecția specială a persoanelor handicapate se constituie la Secretariatul de stat pentru handicapati, prin contribuția agenților economici care utilizează muncă salariată, precum și persoanele juridice cu peste 250 de salariați care refuză încadrarea a cel puțin 3% persoane handicapate. Contribuția legală este de 1% din fondul de salarii lunar realizat și respectiv la nivelul salariului minim brut pe țară aferent numărului de persoane neîncadrate în limita a 3%.

Fondul special de pensii și asigurări sociale pentru agricultori se constituie la Ministerul Muncii și Protecției Sociale prin contribuția agenților economici cu personalitate juridică care produc, industrializează și comercializează produse agricole și alimentare. Obiectul impozitării îl constituie veniturile realizate din activitatea de producție agricolă, sau de industrializare a produselor agricole și alimentare, după scăderea accizelor, respectiv din adaosul comercial, comisionul sau adaosul comercial de alimentație publică realizat din activitatea de comercializare

a produselor agricole și alimentare. Cotele de impozitare sunt 2% pentru producția agricolă; 3,5% pentru activitate de industrializare; 4% pentru activitatea de comercializare.

Fondul special pentru sănătate se constituie la nivelul Ministerului Muncii și Protecției Sociale, prin contribuția persoanelor juridice și fizice care utilizează personal salariat cu o cotă de 2% din câștigurile brute realizate; persoanele juridice care realizează încasări din acțiuni publicitate la produse de tutun, țigări și băuturi alcoolice, cu o cotă de 10%; persoanele juridice care realizează venituri din vânzările de produse de tutun, țigări și băuturi alcoolice, cu o cotă de 1%.

Fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor publice se constituie la nivelul Ministerului Transporturilor, prin contribuția agenților economici care produc sau importă carburanți auto, livrați la intern. Obiectul impunerii îl constituie prețul cu ridicata negociat, exclusiv accizele pentru carburanții auto livrați consumului intern de către producătorii interni și valoarea de vamă stabilită pentru carburanții auto importați. Cota de impozitare este de 5%.

Cu excepția fondului special pentru sănătate care se constituie din contribuția unității la asigurările sociale (și ca cheltuială de exploatare), toate fondurile menționate sunt suportate de întreprindere și se includ în cheltuielile de exploatare.

Pentru reflectarea contabilă a fondurilor speciale se utilizează contul sintetic de gradul I 447 „**Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate**”, cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datorile și vărsămintele de efectuat către alte organisme publice, respectiv, contribuția unității la constituirea fondurilor menționate. **Debitul** reflectă plățile efectuate către instituțiile publice respective privind contribuția la fonduri. **Prezintă sold creditor** care reflectă sume de virat către diverse instituții publice.

Pentru urmărirea distinctă a obligațiilor și a plăților față de diverse instituții publice contul sintetic 447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate” se desfășoară pe conturi analitice, astfel: 447.01 „Fondul de cercetare-dezvoltare”; 447.02 „Fondul de risc și accident pentru handicapați”; 447.03 „Fondul special de pensii și asigurări sociale pentru țărâname”; 447.04 „Fondul special

de sănătate"; 447.05 „Fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor publice”; 447.08 „Alte fonduri speciale, taxe și vărsăminte”.

La constituirea fondurilor (cu excepția fondului special de sănătate) se face înregistrarea;

635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	477	„Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”
				analitice:
				01
				
				08

La constituirea fondului de sănătate se fac următoarele înregistrări:

a. Contribuția unității la asigurările sociale

645	„Cheltuieli cu asigurările și protecția socială”	=	4311	„Contribuția unității la asigurările sociale”	25% asupra salariilor brute
-----	--	---	------	---	-----------------------------

b. Constituirea fondului de sănătate 2%

4311	„Contribuția unității la asigurările sociale”	=	447.04	„Fondul special de sănătate”	2% din 25%
------	---	---	--------	------------------------------	------------

La virarea sumelor către instituțiile publice menționate se face următoarea înregistrare:

447	„Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”
	analitice:			
.01	„Fondul de cercetare-dezvoltare”			
.02	„Fondul de risc și accident pentru handicapați”			
.03	„Fondul special de asigurări sociale pentru țărănime”			
.04	„Fondul special de sănătate”			
.05	„Fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor publice”			
.08	„Alte fonduri speciale, taxe și vărsăminte”			

3. Contabilitatea operațiilor în cadrul grupului și cu asociații

Pentru evidențierea unor operații referitoare la sume de bani și bunuri care circulă temporar între unitățile aceluiaș grup de unități, între unități și asociați, între unitate și subunități și între subunități, sunt utilizate mai multe conturi care fac parte din grupele 45 „Grup și asociați” și 48 „Decontări în cadrul unității”.

Dintre aceste conturi mai importante sunt: 451 „Decontări în cadrul grupului”; 455 „Asociați – conturi curente”; 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”; 457 „Dividende de plată”; 481 „Decontări între unitate și subunități”; 482 „Decontări între subunități”.

Contul **451 „Decontări în cadrul grupului”** este utilizat pentru evidențierea operațiilor referitoare la virările de sume între unitățile aparținând aceluiași grup. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă: diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în devaloare, prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la unități din cadrul grupului, sumele virate altor unități din cadrul grupului, dobânzile la împrumuturile acordate, dividendele de încasat din participatii. **Creditul** acestui cont are aceleași elemente încasate de la alte unități din cadrul grupului. Poate prezenta **sold debitor** care reflectă creanțe ale unității față de unitățile din grup, sau poate fi **creditor** și reflectă obligații ale unității față de celelalte unități din cadrul aceluiași grup.

Contul **455 „Asociați – conturi curente”** este utilizat pentru evidențierea sumelor lăsate temporar de către asociați la dispoziția întreprinderii.

Are funcție contabilă de cont pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă, sumele depuse de asociați, dobânzile cuvenite la sumele depuse, dividendele lăsate la discreția întreprinderii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele restituite asociaților. Prezintă **sold creditor** care reflectă sume datorate asociaților.

Contul **481 „Decontări între unitate și subunități”** este utilizat pentru evidențierea decontărilor între unitate și subunitățile

sale, fără personalitate juridică, care au contabilitate proprie. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** reflectă sumele de bani și bunurile livrate subunităților (în contabilitatea unității), sau cele livrate unității (în contabilitatea subunității). **Creditul** acestui cont reflectă restituirile făcute între unitate și subunități. Poate prezenta **sold debitor** și reflectă sumele și valorile de primit sau **sold creditor** și reflectă sumele și valorile de restituit.

Contul 482 „Decontări între subunități” este utilizat pentru evidențierea decontărilor între subunitățile fără personalitate juridică și care au contabilitate proprie din cadrul aceleiași unități. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă bunurile livrate și sumele virate altei subunități. **Creditul** reflectă sumele și bunurile restituite de alte subunități. **Soldul debitor** reflectă sumele sau stocurile de primit de la altă subunitate. **Soldul creditor** reflectă sumele sau stocurile de restituit altei subunități.

Contul 456 „Deconturi cu asociații privind capitalul” a fost prezentat la capitolul privind formarea capitalului unei societăți comerciale.

Contul 457 „Dividende de plată” este utilizat pentru evidențierea dividendelor cuvenite asociaților și acționarilor potrivit aportului adus la formarea capitalului social. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă dividendele datorate asociaților sau acționarilor. **Debitul** acestui cont reflectă: dividendele plătite acționarilor sau asociaților, impozitul pe dividende reținut de unitatea patrimonială, diferențele de curs valutar cu ocazia achitării dividendelor în devize, sumele depuse în contul asociaților reprezentând dividendele nete. **Soldul este creditor** și reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Exemple: În timpul exercitiului financiar s-a afectat din beneficiul anului suma de 2.000.000 lei care s-a impozitat și s-a plătit acționarilor. La sfârșitul anului s-a stabilit mărimea efectivă a dividendelor pe întreg anul în sumă de 8.000.000 lei. După regularizarea dividendelor, 50% s-au aprobat la plata, iar 50% s-

au depus în contul curent al asociaților.
înregistrări:

1. Aprobarea dividendelor în timpul anului

129	„Repartizarea profitului”	=	457 „Dividende de plată” – 2.000.000 lei
-----	------------------------------	---	--

2. Se reține impozitul pe dividende și se plătește acționarilor

457	„Dividende de plată”	=	%	– 2.000.000 lei
			446	„Alte impozite, -taxe și vărsăminte asimilate” – 200.000 lei
			5311	„Casa în lei” – 1.800.000 lei

3. Se închide contul 129 „Repartizarea profitului” cu repartizări făcute în timpul anului.

121	„Profit și pierderi”	=	129	„Repartizarea – 2.000.000 lei profitului”
-----	----------------------	---	-----	--

5. Constituirea dividendelor de plată la sfârșitul anului

121	„Profit și pierdere”	=	457 „Dividende de plată” – 6.000.000 lei
-----	----------------------	---	--

6. Se aprobă pentru plata 50% și se reține impozitul

457	„Dividende de plată”	=	%	– 3.000.000 lei
			5311	„Casa în lei” – 2.700.000 lei
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” – 300.000 lei

7. Depunerea în contul curent al asociaților a dividendelor neplătite.

457	„Dividende de plată”	=	455	„Asociați – conturi curente” – 3.000.000 lei
-----	----------------------	---	-----	---

4. Alte conturi de terți

Conturile luate în discuție fac parte din mai multe grupe și sunt, următoarele: 462 „Creditori diverși”, 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, 472 „Vénituri înregistrate în avans”, 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”, 476 „Diferențe de conversie pasiv”.

Contul 462 „Creditori diverși” este utilizat pentru evidențierea altor obligații ale întreprinderii, decât cele comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datoriile unității privind achiziționare de titluri de plasament a sumelor încasate și necuvenite unității, a diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize la sfârșitul anului. **Debitul** acestui cont reflectă sumele achitate creditorilor, sconturile obținute de la creditorii. Prezintă **sold creditor** care reflectă sumele datorate creditorilor.

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor anticipate care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli în baza unui scadentar, în perioadele sau în exercițiile financiare viitoare. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă: cheltuielile cu reparațiile capitale și curente precum și a reviziilor tehnice neprevăzute, cheltuielile cu abonamentele și chiriile, cheltuielile constatate la sfârșitul exercițiului financiar ca fiind aferente exercițiului următor; alte cheltuieli efectuate anticipat. **Creditul** acestui cont reflectă sumele repartizate în perioadele următoare s-au exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor, precum și cheltuielile constatate la sfârșitul anului anterior ca fiind aferente exercițiului financiar în curs. Prezintă **sold debitor** care reflectă cheltuieli efectuate în avans sau anticipat.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans” este utilizat pentru evidențierea veniturilor anticipate și a veniturilor de realizat. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă veniturile înregistrate în avans, precum și veniturile de realizat, aferente perioadelor sau exercițiilor financiare următoare cum sunt: încasările din chirii, vânzări de locuințe cu plata în rate, abonamente, asigurări, etc. **Debitul** acestui cont reflectă veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente s-au exercițiului financiar în curs. **Soldul creditor** reflectă veniturile înregistrate în avans.

Contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” este utilizat pentru evidențierea sumelor în curs de clarificare, cum sunt: amenzi, locații, cheltuieli de judecată; operații efectuate în conturile

bancare pentru care nu există documente, etc., fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă elementele menționate constatate. **Creditul** acestui cont reflectă sumele clarificate trecute pe cheltuieli s-au încasate în conturile de trezorerie. Soldul reflectă sume în curs de clarificare.

Contul 477 „Diferențe de conversie – pasiv” este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar între data de intrare a creanțelor și datoriilor în devize și data închiderii exercițiului financiar. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele favorabilă rezultate în urma creșterii cursului valutar al creanțelor în devize și a celor rezultate în urma scăderii cursului valutar al datoriilor exprimate în devize. **Debitul** acestui cont reflectă reluarea sumelor înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului financiar anterior. Soldul este **creditor** și reflectă diferențele de conversie – pasiv, existente.

Exemple: Se vând produse finite la export în valoare de 10.000 \$. Cursul oficial al dolarului a fost de 2.500 lei. Totodată s-au cumpărat materii prime în valoare de 50.000 D.M. Cursul oficial al mărcii era de 1.500 lei. Până la sfârșitul anului nu s-a încasat creanța de la client și nu s-a plătit obligația față de furnizorul extern. La 31 XII. cursul oficial al celor două devize era de 2.650 lei/\$ și de 1.450 lei/D.M.

Înregistrări:

1. Vânzarea de produse finite la export

– conversie $10.000 \$ \times 2.500 \text{ lei} = 25.000.000 \text{ lei}$

411	„Clienți”	=	701	„Venituri din vânzarea produselor finite” – 25.000.000 lei
-----	-----------	---	-----	---

2. Cumpărarea de materii prime din import

– conversie $50.000 \text{ D.M.} \times 1.500 \text{ lei} = 75.000.000 \text{ lei}$

300	„Materii prime”	=	401	„Furnizori” – 75.000.000 lei
-----	-----------------	---	-----	------------------------------

Până la sfârșitul anului nu s-a încasat creanța de la clienți fapt pentru care se recalculează la nivelul cursului oficial la 31 XII

$$10.000 \$ \times 2.650 \text{ lei} = 26.500.000 \text{ lei}$$

$$10.000 \$ \times 2.500 \text{ lei} = 25.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} \quad + 1.500.000 \text{ lei}$$

3. Se înregistrează diferența favorabilă de curs valutar constatată la creanță

$$\begin{array}{lcl} 411 & \text{„Clienți”} & = & 477 & \text{„Diferențe de} \\ & & & & \text{conversie – pasiv”} - 1.500.000 \text{ lei} \end{array}$$

Până la sfârșitul anului nu s-a plătit obligația față de furnizorul extern, fapt pentru care se recalculează obligația la nivelul cursului oficial la 31 XII.

$$50.000 \text{ D.M.} \times 1.500 \text{ lei} = 75.000.000 \text{ lei}$$

$$50.000 \text{ D.M.} \times 1.450 \text{ lei} = 72.500.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} \quad - 2.500.000 \text{ lei}$$

4. Se înregistrează diferența favorabilă de curs valutar la obligații

$$\begin{array}{lcl} 401 & \text{„Furnizori”} & = & 477 & \text{„Diferențe de} \\ & & & & \text{conversie – pasiv”} - 2.500.000 \text{ lei} \end{array}$$

5. Contabilitatea provizioanelor privind deprecierea creanțelor

Creanțele întreprinderii sunt de două feluri: certe și incerte.

Creanțele certe sunt acele creanțe evidențiate în contabilitate în conturile 411 „Clienți” sau 461 „Debitori diverși”, deci presupun existența unui raport juridic, a unor documente care atestă dreptul de creanțe asupra terței persoane.

Creanțele incerte nu au la bază un raport juridic, deci nu sunt înregistrate în contabilitate. Acestea pot fi: creanțe dubioase și creanțe litigioase. **Creanțele dubioase** sunt creanțe certe în ceea ce privește mărimea lor, dar este incertă recuperarea datorită situației critice în care se află clientul sau debitorul (faliment, deces, calamitate, etc.). Ele pot fi înregistrate numai atunci când devin certe, oricare ar fi data exigibilității sau recuperării lor.

Creanțele litigioase sunt acelea care sunt incerte în ceea ce privește existența lor și deci nu trebuie evidențiate în momentul contestării sumei. La rândul lor toate creanțele pot fi recuperabile sau nerecuperabile.

Creanțele sunt evidențiate la intrarea în patrimoniu la valoarea lor nominală, consemnată în documente, iar la inventariere, la valoarea actuală a creanței, valoare apreciată în funcție de valoarea lor probabilă de încasat. Atunci când valoarea actuală este mai mică decât valoarea nominală a creanței, pierderea de valoare, considerată reversibilă, este acoperită prin crearea unui provizion pentru depreciere.

Provizioanele pentru deprecierea creanțelor sunt calculate asupra creanțelor fără T.V.A., partea corespunzătoare de T.V.A. urmând să fie inclusă asupra T.V.A. calculată, datorată ulterior.

Pentru reflectarea contabilă a provizioanelor privind deprecierea creanțelor, sunt utilizate următoarele conturi sintetice de gradul I: 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți”; 495 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații”; 496 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși”.

Conturile de provizioane sunt conturi de surse, constituite prin autofinanțare, adică prin includerea unor cote-părți în cheltuieli. Reluarea sau anularea provizioanelor se face prin trecerea provizioanelor asupra conturilor de venituri.

Conturile de cheltuieli și venituri utilizate sunt: **de exploatare** în cazul creanțelor – clienți, deoarece creanțele clienți rezultă din vânzările de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii; **financiare** în cazul creanțelor în cadrul grupurilor de întreprinderi și asociații; **exceptionale** în cazul creanțelor-debitori sunt generate de alte operații economice decât comerciale sau financiare, curente ale întreprinderii.

Conturile de provizioane privind deprecierea creanțelor, menționate, au funcție contabilă de conturi de pasiv, care se **creditează** la constituirea provizioanelor prin includerea în cheltuieli: 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”; 6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele

pentru riscuri și cheltuieli”; 6872 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”. **Se debitează** la utilizarea provizioanelor respective, prin includerea în conturile de venituri: 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare”; 786 „Venituri financiare din provizioane”; 787 „Venituri excepționale din provizioane”. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă provizioane constituite și neutilizate încă.

În general provizioanele pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile din rezultatul impozabil, dacă sunt justificate.

În momentul constatării clienților sau debitorilor insolvari, aceștia sunt trecuți în debitul contului 416 „Clienți incerti”, iar pentru sumele respective se constituie provizioane. În cazul încasării sau a trecerii pe cheltuieli a creanțelor pe seama unei hotărâri judecătorești, are loc anularea prin trecerea la venituri a provizioanelor rămase fără obiect. Contul 416 „Clienți incerti” se creditează pentru închidere, astfel: în corespondență cu un cont de trezorerie în cazul în care creanța a revenit la starea de solvabilitate, sau în corespondență cu contul 654 „Alte cheltuieli de exploatare” și 4427 „T.V.A. colectată”, când creanța s-a dovedit nesolvabilă și este suportată de întreprindere prin includerea în cheltuieli.

Exemplu: Societatea „ALFA” S.A. are de încasat de la societatea „BETA” S.A. contravaloarea unei facturi de 3.000.000 lei. T.V.A. 18%. Aceasta dă faliment. Creanța devine incertă. În final se decide recuperarea prin includerea în cheltuieli. Totodată, are de încasat de la un debitor suma de 200.000 lei. Acesta decedează. În final se recuperează suma de la familie.

Înregistrări:

1. Trecerea clientului la clienți incerti în momentul declarării falimentului

$$\underline{416 \quad \text{„Clienți incerti”}} = \underline{411 \quad \text{„Clienți”}} - 3.540.000 \text{ lei}$$

2. Constituirea unui provizion pentru creanța neîncasată, mai puțin T.V.A.

6812	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	=	491	„Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți”	– 3.000.000 lei
------	---	---	-----	---	-----------------

3. Trecerea pe cheltuieli a creanței irecuperabilă

654	„Pierderi din creanțe”	=	%	– 3.540.000 lei
			416	„Clienți incerti” – 3.000.000 lei
			4427	„T.V.A. colectată” – 540.000 lei

4. Reluarea la venituri a provizionului rămas fără obiect

491	„Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți”	=	7812	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	– 3.000.000 lei
-----	---	---	------	---	-----------------

5. Înregistrarea creanței incerte de la debitori

416	„Clienți incerti”	=	461	„Debitori diverși”	– 200.000 lei
-----	-------------------	---	-----	--------------------	---------------

6. Crearea unui provizion la sfârșitul anului

6862	„Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	=	496	„Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși”	– 200.000 lei
------	--	---	-----	--	---------------

7. Încasarea sumei incerte

5311	„Casa în lei”	=	416	„Clienți incerti”	– 200.000 lei
------	---------------	---	-----	-------------------	---------------

8. Anularea provizionului rămas fără obiect

496	„Provizioane pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși”	=	7872	„Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	– 200.000 lei
-----	--	---	------	--	---------------

Dacă creanța nu ar fi devenit solvabilă închiderea contului 416 „Clienți incerti” s-ar fi efectuat prin trecerea creanței pe cheltuieli.

CAPITOLUL V

SISTEMUL CONTABILITĂȚII TREZORERIEI

1. Probleme de bază privind contabilitatea trezoreriei

În general, prin **trezorerie** se înțelege ansamblul operațiilor bănești și financiare pe care le efectuează o unitate patrimonială în scopul asigurării mijloacelor bănești necesare desfășurării în bune condiții a activității sale economice.

Importanța mijloacelor bănești rezultă din funcțiile pe care le îndeplinesc banii, astfel: sunt **măsură a valorii** bunurilor, lucrărilor și serviciilor – parte a patrimoniului fiecărei unități, precum și a patrimoniului național – funcție care se realizează prin etalonul prețurilor; sunt **mijloc de circulație a bunurilor** permițând evaluarea și astfel schimbul mărfurilor între vânzători și cumpărători; sunt **mijloc de plată și de decontare** a datoriilor și a drepturilor între partenerii de afaceri, precum și de decontare a sumelor cuvenite angajaților, statului și altor organisme interne și internaționale; sunt **mijloc de teaurizare**, atât de către unitățile patrimoniale în scopul cumpărării unor bunuri de folosință îndelungată, cât și sau efectuării unor plasamente aducătoare de venituri suplimentare; **bani universali** folosind la evaluarea operațiilor de comerț exterior și a altor relații externe, precum și comparații ale diversilor indicatori în cadrul economiei naționale.

Ținând seama de importanța mijloacelor bănești **organizarea rațională a evidenței lor** constituie un obiectiv primordial al contabilității în acest domeniu. Acest obiectiv constă în asigurarea echilibrului financiar permanent și a unei eficiențe raționale a întregii activități, care se realizează printr-un complex de activități și instrumente, cum sunt: programele de activitate și bugetele de venituri și cheltuieli, exprimate în bani la toate secțiunile lor, dar mai ales printr-o urmărire permanentă și sistematică a activităților

economico-financiare. Legat de acest obiectiv primordial este și calcularea unor indicatori sintetici de mare importanță cum sunt: lichiditatea patrimonială, solvabilitatea patrimonială, profitul net și rata profitului și alții.

Din acest obiectiv primordial derivă alte obiective ale contabilității mijloacelor bănești, cum sunt: asigurarea unor informații corecte și în timp util, gestionarea rațională a valorilor materiale și bănești, utilizarea pe destinațiile stabilite a mijloacelor bănești și a fondurilor constituite, decontarea la timp și integral a drepturilor și datoriilor unității patrimoniale, determinarea corectă a rezultatelor financiare.

De mare importanță în organizarea contabilității trezoreriei este și cunoașterea structurii mijloacelor bănești, având în vedere locul unde se găsesc, destinația pe care o au, modul de prezentare.

Din **punctul de vedere al locului** unde se află, mijloacele bănești și alte valori: în casierie sau în conturi la bănci, din țară sau din străinătate, este foarte important pentru organizarea contabilității deoarece în funcție de acest lucru se deschid conturi distincte.

Din **punctul de vedere al destinației** mijloacelor bănești și a altor valori financiare, la organizarea contabilității se are în vedere evidențierea separată și deci deschiderea de conturi distincte pe genuri de activități: de exploatare, investiții, alte activități, activități social-culturale, operațiuni de tranzit, mandat și de depozit.

Din **punctul de vedere al modului de prezentare**, disponibilitățile bănești și alte valori financiare, pot fi: bani propriu-ziși (bani lichizi) și documente de valoare (efectele de comerț, cecurile cu limită de sumă, alte valori, etc.). La rândul lor, atât lichiditățile, cât și documentele de valoare în funcție de apartenența la diferite țări, pot fi: bani naționali (lei) și devize (monede ale altor țări).

La organizarea contabilității trezoreriei se ține seama și de modul de prezentare al disponibilităților bănești, deschizându-se conturi pentru reflectarea separată a disponibilităților în lei de cele în devize.

2. Sistemul informațional contabil al trezoreriei

Informația finală privind diferitele elemente componente ale trezoreriei sunt rezultatul prelucrării succesive a datelor privind trezoreria în cadrul unor subsisteme, care se află într-o strânsă

legătură și intercondiționare reciprocă și se concretizează în sistemul conturilor din clasa 5 „Conturi de trezorerie” a planului de conturi general, și care cuprinde: conturi de disponibilități bănești, conturi de plasamente de trezorerie, alte conturi de trezorerie și conturi de provizioane privind deprecierea titlurilor de plasament.

2.1. Subsistemul informațional contabil al disponibilităților bănești din casierie

Pentru efectuarea operațiilor curente de încasări și plăți în casieria unităților patrimoniale se reține o anumită sumă de bani în numerar numită sold de casă. Acesta poate fi atât în lei cât și în devize. De asemenea, în casierie se mai păstrează și alte valori bănești.

Principalele operații de plăți cu numerar sunt: salariile, premiile, ajutoarele din fondul asigurărilor sociale, plata unor lucrări și servicii, acordarea de avansuri de trezorerie, etc.

Subsistemul documentelor primare utilizate pentru evidența existentului și mișcării numerarului ca urmare a operațiilor de încasări și plăți cuprinde următoarele documente: „Cecul de numerar”, „Chitanța”, „Foaia de vărsământ – chitanță” și alte documente de plăți prin casierie cum sunt: statele de salarii, listele de avans chenzinal, listele de plată a ajutoarelor din fondul asigurărilor sociale, ordin de deplasare, dispoziții de plată către casierie, etc.

În special primele trei tipuri sunt documente cu regim special în ceea ce privește tipărirea, păstrarea, întocmirea și circulația lor.

„Cecul de numerar” este utilizat pentru ridicarea numerarului din conturi de la bancă. El se procură sub formă de carnete de la bancă pe bază de cerere, iar banca emite „Chitanța” de plată în numerar. Se întocmește de către compartimentul financiar pe baza documentului de plată, separat pentru fiecare cont deschis la bancă.

„Chitanța” este utilizată pentru alte încasări în numerar efectuate prin casierie. Ea se întocmește chiar dacă s-au prezentat anterior alte documente, cum sunt: dispoziții de încasare către casierie, facturi, acte de însoțire, etc.

„Foaia de vărsământ – chitanță” este utilizată pentru depunerea de sume din casierie, în conturi la bănci. Totodată, la baza operațiilor de plăți stau și documentele menționate anterior „alte documente de plăți”, care sunt întocmite de către diferitele compartimente ale întreprinderii, vizate de serviciul financiar și aprobate de conducerea unității.

Sistemul evidenței operative cuprinde „Registrul de casă” în care se evidențiază existentul și mișcarea numerarului din casierie. Se întocmește de către casier, zilnic în două exemplare. Exemplarul 1 împreună cu documentele justificative de încasări și plăți se predă compartimentului financiar-contabil. În acest registru se determină totalul încasărilor și totalul plăților, precum și soldul de casă.

Dacă întreprinderea efectuează și operații de încasări și plăți în devize va întocmi și câte un „Registru de casă” în devize, pentru fiecare fel de monedă străină în parte, cu duble coloane pentru evidențierea în devize și în lei. De asemenea, dacă există subunități cu autogestiune economico-financiară proprie (filiale, sucursale, etc.) se vor întocmi registre de casă de către fiecare din acestea.

Sistemul conturilor privind numerarul și alte valori de trezorerie din casierie cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 531 „Casa”, 532 „Alte valori”, precum și alte conturi.

Contul 531 „Casa” este cont de active circulante bănești, cu funcție contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă ridicările de numerar din conturi de la bancă, precum și încasările efectuate direct în numerar de la diverse persoane fizice sau juridice. **Creditul** acestui cont reflectă depunerile în numerar în conturi la bancă, precum și plățile efectuate directe în numerar. **Soldul** este **debitor** și reflectă numerarul existent în casieria întreprinderii, în lei sau în devize.

Contabilizarea distinctă a operațiilor de încasări și plăți în lei și în devize, face ca acest cont să nu fie operațional și deci, se impune desfășurarea lui pe două conturi sintetice de gradul I (subconturi), astfel: 5311 „Casa în lei” și 5314 „Casa în devize”.

În ceea ce privește operațiile de încasări și plăți în devize, care se evidențiază în devize cât și în lei, la cursul în vigoare la data intrării, soldul existent la închiderea exercițiului care se evaluează la cursul zilei de 31 XII este mai mare sau mai mic decât cel din momentul intrării, diferența constituind un câștig sau o pierdere care trebuie evidențiată ca venituri sau cheltuieli financiare. În acest scop se mai utilizează și conturile: 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” și 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Contul 532 „Alte valori” este utilizat pentru evidențierea unor valori existente în casieria unității sub forma: timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, biletelor de călătorie, etc., și a mișcării acestora ca urmare a procurării și utilizării lor în activitatea întreprinderii. Are funcție contabilă de activ. **Debitul** reflectă valoarea elementelor menționate cumpărate. **Creditul** reflectă valoarea acelorași elemente folosite. Soldul este **debitor** și reflectă existentul de alte valori.

De menționat că la utilizarea (consumarea) valorilor respective se mai utilizează și conturile de cheltuieli corespunzătoare elementelor consumate: 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, la utilizarea timbrelor pentru efectuarea corespondenței; 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, pentru utilizarea biletelor de tratament și odihnă; 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și călători”, pentru valoarea biletelor de călătorie.

2.2. Subsistemul informațional contabil al disponibilităților bănești din conturile de la bănci

Încasările de la diverse persoane juridice, precum și plățile către diverse persoane juridice sunt efectuate de către unitățile patrimoniale prin virament, adică prin trecerea sumei în cauză din contul unității patrimoniale în contul altor întreprinderi, către care au obligații de plată sau prin trecerea sumelor din conturile altor întreprinderi către care există drepturi de creanță în contul unității patrimoniale. Acest lucru este posibil deoarece, unitățile patrimoniale își păstrează marea majoritate a disponibilităților bănești în conturi deschise la bănci.

În economia de piață băncile au un mare rol în ceea ce privește: mobilizarea și păstrarea în condiții de siguranță a mijloacelor bănești ale persoanelor juridice și fizice, efectuează orice încasări și plăți fără numerar (prin virament), de valori mari și foarte mari; acordă credite pe termene diferite agenților economici, precum și populației; cumpără și vinde, scontează și rescontează diverse hârtii de valoare, unele bănci au mandat de a efectua încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor statului, iar alte bănci pot efectua operațiuni de tranzit și mandat în favoarea și la solicitarea diferitelor unități și persoane, acordă asistență de specialitate solicitanților.

Deschiderea de conturi la bănci și efectuarea de operațiuni prin intermediul acestora este o necesitate pentru efectuarea cu ușurință a decontărilor. Se pot deschide conturi în lei și în devize, de către orice unitate patrimonială, la una sau mai multe bănci. În general, conturile la bănci se deschid ca niște conturi complexe, sau pe anumite destinații: activitatea de exploatare, investiții, operațiuni de comerț exterior, operațiuni de tranzit și mandat, conturi de acreditive, de cecuri, etc.

Conturile deschise la bănci au caracterul de conturi de disponibil, adică efectuează plăți în limita disponibilului existent, dar pentru activitatea curentă de exploatare se pot deschide cu acordul băncilor și conturi curente. Caracteristica acestora este că din acestea se pot face plăți mai mari decât disponibilul existent, respectiv din credite de trezorerie acordate direct în conturile curente. Conturile curente prezintă avantajul că simplifică acordarea și rambursarea creditelor și diminuează mărimea dobânzilor pentru beneficiari, întrucât se acordă numai când și cât sunt necesare, iar restituirea se face imediat din încasările ulterioare prin contul curent.

Subsistemul documentelor utilizate pentru înregistrarea operațiilor de încasări și plăți prin conturile deschise la bănci, cuprinde: „Cecul” pentru ridicarea de numerar, „Foaie de vărsământ – chitanță” pentru depunerile de numerar din casierie, „Dispoziția de plată” sau (de încasare) prin bancă, prin virament însoțite de documente ca: facturi,

borderouri de rate, chirii, „Mandatul poștal” pentru sumele încasate prin poștă, „Notele de debitare, sau creditare” utilizate pentru sumele preluate de bancă, cum ar fi: dobânzi, speze, taxe, etc. La toate acestea s-au mai adăugat instrumentele de plată moderne, cum sunt: „Cambia”, „Biletul la ordin”, „Cecul” și „Ordinul de plată”.

Subsistemul evidenței operative cuprinde două documente întocmite periodic cu situația încasărilor și plăților efectuate prin bancă și anume: „Extrasul de cont” și „Registrul-jurnal de încasări și plăți”.

„Registrul-jurnal de încasări și plăți” este document de evidență operativă, întocmit de către agenții economici, persoane fizice și asociații familiale în care se evidențiază încasările de orice fel (din vânzări, împrumuturi, credite, dobânzi încasate, impozite restituite), precum și plățile efectuate, pentru: mărfuri cumpărate, impozite, taxe, asigurări sociale, etc.

Subsistemul conturilor de disponibilități în conturi la bănci, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 511 „Valori de încasat”, 512 „Conturi curente la bănci”, 518 „Dobânzi”, 519 „Credite bancare pe termen scurt”.

Contul 511 „Valori de încasat” este utilizat pentru evidențierea valorilor de încasat, cum sunt: cecurile și efectele comerciale (cambii, bilete la ordin, etc.) primite de la clienți pentru produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate de întreprindere și acceptate a fi plătite prin efecte comerciale. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale primite de la clienți. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale încasate. Prezintă **sold debitor** care reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale aflate în stoc și neîncasate (neajunse la scadență).

Contul 511 „Valori de încasat” este cont neoperațional. Operaționale sunt analiticele sale, astfel, el funcționează desfășurat pe următoarele subconturi: 5112 „Cecuri de încasat”, 5113 „Efecte de încasat”, 5114 „Efecte remise spre scontare”.

Cecul este cel mai convenabil instrument cu care se poate plăti contravaloarea unor bunuri livrate, lucrări executate, servicii prestate, fără a avea nevoie de numerar. Când un beneficiar, un

client își plătește o datorie prin intermediul unui cec, cecul primit este depus la bancă și se încasează imediat contravaloarea lui, sau se poate plăti o obligație față de o terță persoană prin girarea acestuia către persoana respectivă.

Acest tip de cec se numește **cec la purtător**. Un alt tip de cec este **cecul barat** la care posesorul face o barare prin înscrierea a două linii paralele, orizontale sau oblice pe fața cecului, ceea ce înseamnă că beneficiarul va trebui să se adreseze pentru încasarea sumei la bancă înscrisă între bare. Dacă între bare nu se face nici o mențiune se spune că este o **barare generală** și încasarea se poate face de la orice altă bancă, iar dacă între bare este trecut numele unei bănci, încasarea se poate face numai la acea bancă.

Exemple:

1. Pentru plăta contravalorii bunurilor livrate în valoare de 500.000 lei, clientul remite un cec bancar. Se înregistrează primirea cecului.

$$\begin{array}{rcl} 5112 & \text{„Cecuri de încasat”} & = & 411 & \text{„Clienți”} & - & 500.000 \text{ lei} \end{array}$$

2. Se depune cecul la banca indicată sau neindicată și se primește contravaloarea lui..

$$\begin{array}{rcl} 5121 & \text{„Disponibil la} & = & 5112 & \text{„Cecuri de încasat”} & - & 500.000 \text{ lei} \\ & \text{bancă în lei”} & & & & & \end{array}$$

Începând din semestrul II al anului 1995 au fost introduse noile instrumente de plată fără numerar și anume **cambia** și **biletul la ordin** cunoscute sub denumirea generică de efecte comerciale și care constituie și titluri de credit.

Cambia este ordinul dat de o anumită persoană în calitate de creditor unei alte persoane numită debitor de a plăti o anumită sumă la o anumită dată și într-un anumit loc.

Cambia pune în legătură trei persoane: persoana care ordonă plata, numită „**trăgător**”, persoana care în calitate de debitor va plăti suma, numită „**tras**” și persoana căreia i se va plăti suma, numită „**beneficiar**”. Cambia conține următoarele elemente: acceptarea, transmiterea, avalizarea, scadența, plata, scontul și protestul.

Acceptarea este angajamentul luat de către tras, față de orice posesor legitim de a plăti cambia la scadență. Acceptarea poate fi facultativă dacă este făcută oricând în cadrul termenului de scadență, sau **obligatorie** când trăgătorul a fixat precis data în cadrul termenului.

Transmiterea cambiei poate fi făcută în două moduri: prin gir sau prin cesiune de creanță ordinară.

Girul este actul prin care posesorul cambiei numit girant, transferă altei persoane numit girator toate drepturile izvorând din cambie.

Cesiunea de creanță este un act prin care creditorul numit cedent transferă dreptul său de creanță unei alte persoane numită cesionar.

Avalul este angajamentul necondiționat prin care un terț devine garant pentru obligațiile unui co-obligat față de cambie. Avalul se dă utilizând expresiile „pentru aval”, sau „pentru garanție”, urmate de semnătura avalistului, acesta fiind obligat să indice persoana pentru care dă avalul.

Scadența este termenul în care cambia trebuie plătită, precizat prin ziua sau termenul maxim în interiorul căruia trebuie efectuată plata.

Scontul este dobânda convenită unității bancare sub forma (taxei scontului) dacă scontarea cambiei s-a efectuat înainte de scadență.

Circulația unei cambii poate fi prezentată, astfel:

1. Societatea comercială „ALFA” S.A. vinde la 15 martie 1995 către societatea comercială „BETA” S.A. produse finite în valoare de 10.000.000 lei. Termenul de plată este 15 aprilie 1995. Totodată societatea comercială „ALFA” S.A. are de restituit Băncii Comerciale Române (BCR) ultima rată a unui credit în valoare de 10.000.000 lei, scadent tot la 15 aprilie 1995.

2. Societatea comercială „ALFA” S.A. emite o cambie care trebuie plătită de Societatea comercială „BETA” S.A. direct B.C.R. Din acest moment Societatea comercială „ALFA” S.A. are calitatea de trăgător, Societatea comercială „BETA” S.A. are calitatea de tras, iar B.C.R. are calitatea de beneficiar.

3. Societatea comercială „ALFA” S.A. remite cambia B.C.R.

4. La data de 15 aprilie 1995 B.C.R. încasează contravaloarea

cambiei și astfel se achită creditul S.C. „ALFA” S.A. către B.C.R. precum și obligația S.C. „BETA” S.A. către S.C. „ALFA” S.A.

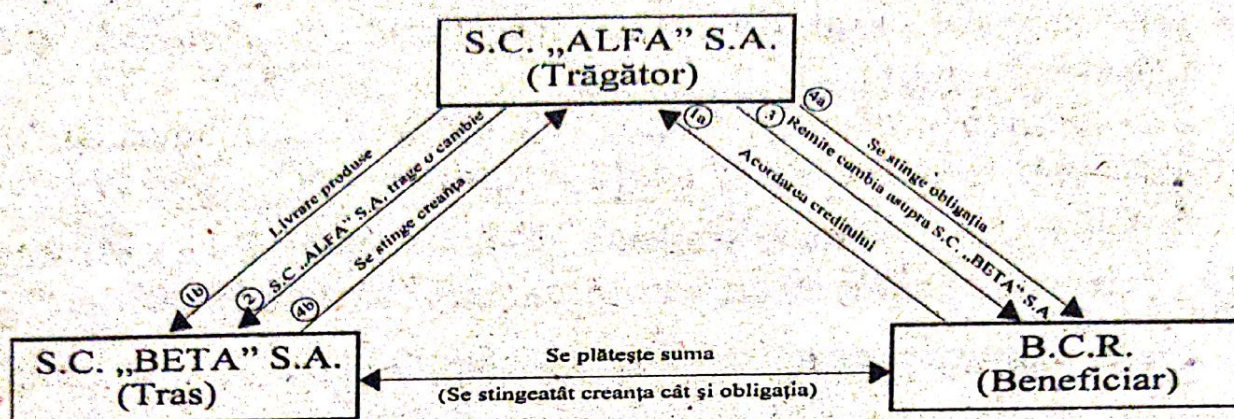


Fig. nr. 20. Schema de circulație a unei cambii

În momentul primirii unei cambii de la un debitor pentru achitarea datoriei față de noi, devenim beneficiar al cambiei. Prezentăm cambia trasului pentru acceptare, după care putem s-o predăm trasului pentru plată, sau putem s-o girăm în favoarea unui terț față de care avem o obligație și s-o predăm acestuia. Scontarea la bancă poate fi făcută la termenul înscris pe cambie, sau înaintea termenului fixat. La scontarea cambiei înainte de scadență, beneficiarul primește suma consemnată mai puțin AGIO (scont + comisionul bancar), iar la scontarea la scadență se reține numai comisionul bancar. Comisionul convenit băncii pentru serviciile prestate este supus T.V.A.

Scontul se determină astfel:

$$\text{SCONT} = (V.N. \times N.z. \times R.s.) / N.z.a.,$$

unde:

- V.N. = valoarea nominală a efectului comercial (cambiei)
- N.z. = numărul de zile între termenul de scadență și data scontării înainte de scadență
- R.s. = rata scontului, în procente (%)
- N.z.a. = numărul de zile dintr-un an (considerat 360)

Exemple:

Societatea comercială „ALFA” S.A. acceptă o cambie de la un client, căruia i-a facturat bunuri în valoare totală de 5.000.000 lei, cu termen de plată 30 iunie 1995.

A. Scontarea cambiei la scadență

1. Acceptarea efectului comercial

413 „Efecte de primit”	=	411 „Clienți”	– 5.000.000 lei
------------------------	---	---------------	-----------------

2. Primirea efectului comercial.

5113 „Efecte de încasat”	=	413 „Efecte de primit”	– 5.000.000 lei
--------------------------	---	------------------------	-----------------

3. Scontarea cambiei la scadență (30 iunie 1995). Banca percepe drept comision pentru efectuarea serviciului suma de 50.000 lei.

Comision cuveni	50.000 lei
T.V.A. = 18%	9.000 lei

TOTAL	59.000 lei
--------------	-------------------

Suma de primit = 5.000.000 – 50.000 – 9.000 = 4.941.000 lei

%	=	5113 „Efecte de încasat”	– 5.000.000 lei
5121 „Disponibil la bancă în lei”			– 4.941.000 lei

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”	–	50.000 lei
---	---	------------

4426 „T.V.A.-deductibilă”	–	9.000 lei
---------------------------	---	-----------

B. Scontarea cambiei înainte de scadență

La data de 20 iunie 1995 posesorul cambiei scontează efectul comercial. Rata scontului este 12%. Comisionul cuvenit băncii pentru serviciile prestate este de 50.000 lei

SCONT = $(5.000.000 \times 10 \times 12) / (360 \times 100) = 16.667$ lei

Suma cuvenită = 5.000.000 – 50.000 – 9.000 – 16.667 = 4.924.333 lei

1. Acceptarea cambiei

413 „Efecte de primit”	=	411 „Clienți”	– 5.000.000 lei
------------------------	---	---------------	-----------------

2. Primirea cambiei

5113 „Efecte de încasat”	=	413 „Efecte de primit”	– 5.000.000 lei
--------------------------	---	------------------------	-----------------

3. Remiterea efectului spre scontare

5114 „Efecte remise spre scontare”	=	5113 „Efecte de încasat”	– 5.000.000 lei
------------------------------------	---	--------------------------	-----------------

4. Scontarea efectului comercial

	%	=	5114	„Efecte remise spre scontare”	– 5.000.000 lei
5121	„Disponibil la bancă în lei”				– 4.924.333 lei
627	„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”				– 50.000 lei
4426	„T.V.A.-deductibilă”				– 9.000 lei
667	„Cheltuieli privind sconturile acordate”				– 16.667 lei

Biletul la ordin este ordinul dat de o persoană fizică sau juridică în calitate de debitor de a plăti unei alte persoane în calitate de creditor o anumită sumă de bani, la o anumită dată și la un anumit loc.

Biletul la ordin este un alt efect comercial ce constituie un titlu de credit și în același timp un instrument de plată.

Crearea biletului la ordin implică două părți:

- persoana fizică sau juridică în calitate de debitor, care emite biletul la ordin denumită **subscriber** și;
- persoana care în calitate de creditor, încasează suma înscrisă în biletul la ordin numită **beneficiar**.

Obligațiile rezultând dintr-un bilet la ordin se supun aceluiași reguli generale ca și cele rezultând din cambie: plata, scadența, girarea, protestul sunt aplicabile acestuia.

O persoană care primește un bilet la ordin în calitate de beneficiar va avea următoarele posibilități:

- dacă scadența este la un anumit timp de la vedere trebuie să se prezinte cu biletul la ordin emitentului pentru avizare, deoarece după avizare curge termenul de scadență. Avizarea se face prin semnătura dată de emitent la rubrica „văzut”;
- să-l prezinte trasului la încasare;
- să-l gireze în favoarea unei alte persoane;
- să-l sconteze la o bancă înainte de scadență, pentru care va primi valoarea efectului mai puțin comisionul bancar și scontul (agio).

Înregistrările contabile sunt asemănătoare operațiilor efectuate anterior, la primirea cambiei.

Deosebirea între cambie și bilet la ordin constă numai în faptul că biletul la ordin este emis la inițiativa celui dator (debitorului), iar cambia la inițiativa beneficiarului (creditorului). De altfel, cambia este o denumire generică pentru două tipuri de efecte comerciale „Cambia care cuprinde obligațiunea de a plăti se mai numește Bilet la ordin, iar aceea care cuprinde obligațiunea de a face să se plătească la numele de Poziță sau Trată”.

Contul 512 „Conturi curente la bănci” este utilizat pentru evidențierea disponibilităților în lei și în devize aflate în conturi la bănci, a carnetelor de cec cu limită de sumă, precum și a sumelor în curs de decontare. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. În debitul acestui cont se reflectă sumele depuse din casieria întreprinderii și sumele încasate de la diverse persoane juridice, prin virament. În creditul acestui cont se reflectă sumele ridicate în numerar din contul de la bancă, precum și sumele virate în contul altor persoane juridice pentru plata diverselor obligații. Soldul debitor reflectă disponibilitățile bănești existente în conturi la bănci. Soldul creditor reflectă creditul acordat de bănci, atunci când plățile au fost mai mari decât disponibilul existent.

Contul 512 „Conturi curente la bănci” nu este operațional direct, operaționale sunt analiticele sale. În acest scop contul sintetic de gradul I 512 „Conturi curente la bănci” funcționează desfășurat pe următoarele conturi sintetice de gradul II: 5121 „Disponibil la bancă în lei”, 5124 „Disponibil la bancă în devize”, 5125 „Suma în curs de decontare”, 5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă”.

Contul 5121 „Disponibil la bancă în lei”, deși cont de disponibil, funcționează ca un cont curent. Se debitează cu încasările. Se creditează cu plățile efectuate din acest cont. Dacă încasările sunt mai mari decât plățile, prezintă sold debitor și reflectă disponibilul existent în cont, iar dacă plățile sunt mai mari decât disponibilul existent, prezintă sold creditor, care reflectă creditul pentru activitatea curentă acordat de bancă în baza contractului de credit bancar.

Contul 518 „Dobânzi” este utilizat pentru evidențierea dobânzilor de plătit, precum și a dobânzilor de încasat, aferente creditelor primite

prin contul curent, respectiv, pentru disponibilitățile din contul curent. Este cont cu funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă dobânzile de primit aferente disponibilităților din conturile curente și dobânzile plătite aferente creditelor primite. **Creditul** acestui cont reflectă dobânzile de plătit aferente creditelor acordate de bănci prin contul curent precum și dobânzile încasate aferente disponibilităților existente. **Soldul debitor** reflectă dobânzi de primit, iar **soldul creditor** reflectă dobânzi de plătit.

Pentru realizarea funcției sale, contul sintetic de gradul I 518 „Dobânzi” se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II: 5186 „Dobânzi de plătit” și 5187 „Dobânzi de primit”.

Exemple:

1. Pentru soldul debitor al contului 512 „Disponibil la bancă în lei”, în trimestrul II al anului, s-au calculat dobânzi în sumă de 480.000 lei.

$$\text{5187 „Dobânzi de primit”} = \text{766 „Venituri din dobânzi”} - 480.000 \text{ lei}$$

2. Se încasează dobânzile cuvenite

$$\text{5121 „Disponibil la bancă în lei”} = \text{5187 „Dobânzi de primit”} - 480.000 \text{ lei}$$

3. Pentru soldul creditor al contului 5121 „Disponibil la bancă în lei”, în trimestrul III al anului, s-au calculat dobânzi în sumă de 250.000 lei

$$\text{666 „Cheltuieli privind dobânzile”} = \text{5186 „Dobânzi de plătit”} - 250.000 \text{ lei}$$

4. Plata dobânzilor

$$\text{5186 „Dobânzi de plătit”} = \text{5121 „Disponibil la bancă în lei”} - 250.000 \text{ lei}$$

Contul 5124 „Disponibil la bancă în devize” este utilizat pentru evidențierea operațiilor bancare de încasări și plăți în devize. Se desfășoară în conturi analitice pe fiecare bancă în parte, dacă întreprinderea are deschise conturi la mai multe bănci și în cadrul

acestora pe fiecare fel de monedă străină (\$, D.M., etc.), în conturi cu duble coloane pentru evidențierea în lei și în moneda străină respectivă. Deoarece, cursul de schimb se modifică continuu, la sfârșitul exercițiului soldul contului 5124 „Disponibil la bancă în devize” se evaluează la cursul oficial al devizelor la sfârșitul anului de unde rezultă diferențe de curs valutar, care se evidențiază în conturi de cheltuieli și venituri financiare.

Exemple:

La data de 20 noiembrie 1995 se fac următoarele operațiuni prin contul de disponibil în devize:

- încasarea facturii privind livrarea de bunuri la un client extern în valoare de 20.000 D.M., emisă la data de 10 octombrie 1995;
- plata unei facturi primită de la un furnizor extern din data de 25 septembrie 1995, în valoare de 12.000 D.M.
- Cursul oficial al mărcii a fost de: 1.400 lei la 25 septembrie 1995, 1.475 lei la 10 octombrie 1995, 1.550 lei la 20 noiembrie 1995.

Înregistrări:

1. Încasarea creanței din 10 octombrie 1995

$$20.000 \text{ DM} \times 1.500 \text{ lei/DM} = 30.000.000 \text{ lei}$$

$$20.000 \text{ DM} \times 1.475 \text{ lei/DM} = 29.500.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} \quad \quad \quad + 500.000 \text{ lei}$$

5124	„Disponibil la bancă în devize”	=	%	– 30.000.000 lei
			411	„Clienți” – 29.500.000 lei
			765	„Venituri din diferențe de curs valutar” – 500.000 lei

2. Plata obligației din 25 septembrie 1995

$$12.000 \text{ D.M.} \times 1.500 \text{ lei} = 18.000.000 \text{ lei}$$

$$12.000 \text{ D.M.} \times 1.400 \text{ lei} = 16.800.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență} = + 1.200.000 \text{ lei}$$

	%	=	5124	„Disponibil la bancă în devize”	– 18.000.000 lei
401	„Furnizori”				– 16.800.000 lei
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”				– 1.200.000 lei

Și de data aceasta diferența de curs valutar este mai mare în momentul plății, față de momentul evidențierii obligației de plată, dar fiind vorba de plăți, unitatea plătește în plus această diferență peste valoarea facturii, ceea ce înseamnă că este o diferență nefavorabilă și a fost inclusă în cheltuieli financiare.

La 31 decembrie 1995 cursul oficial al mărcii este de 1.550 lei. Se recalculează soldul în devize la cursul actual.

Debit 30.000.000 lei = 20.000 D.M.

Credit 18.000.000 lei = 12.000 D.M.

SOLD 12.000.000 lei 8.000 D.M.

Prețul mediu al SOLDULUI = 12.000.000 lei/8.000 D.M. = 1.500 lei/D.M.

8.000 D.M. × 1.550 lei = 12.400.000 lei

8.000 D.M. × 1.500 lei = 12.000.000 lei

Diferență = + 400.000 lei

3. Diferența favorabilă de curs valutar aferentă soldului la 31 decembrie 1995

5124	„Disponibil la bancă în devize”	=	765	„Venituri din diferențe de curs valutar”	– 400.000 lei
------	------------------------------------	---	-----	---	---------------

Contul 5125 „Sume în curs de decontare” are funcție contabilă de cont de activ. Debitul său reflectă sumele virate sau depuse la bănci sau primite de la terți prin mandat poștal, având documentele prezentate, dar neapărute în extrasele de cont. Creditul său reflectă sumele apărute în extrasul de cont. Prezintă sold debitor care reflectă sume în curs de decontare.

Contul 5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă” este utilizat pentru evidențierea sumelor disponibile pentru plăți și utilizarea

acestora pentru plata unor categorii de bunuri, lucrări, sau servicii. Suma ce poate fi utilizată este limitată la nivelul soldului existent. Are funcție contabilă de cont de activ. **Se debitează** la primirea carnetelor de cec cu limită de sumă, în corespondență cu contul de disponibil la bancă. **Se creditează** cu plățile efectuate cu file din carnetul de cec cu limită de sumă. Soldul este **debitor** și reflectă sume din carnetele de cec neutilizate încă.

Exemple:

1. Se eliberează un carnet de cec cu limită de sumă în valoare de 1.000.000 lei.

5126	„Carnete de cecuri cu limită de sumă”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 1.000.000 lei
------	---	---	------	---------------------------------	-----------------

2. Se achită factura furnizorului în valoare de 480.000 lei, din carnetul de cec cu limită de sumă.

401	„Furnizori”	=	5126	„Carnete de cecuri cu limită de sumă”	- 480.000 lei
-----	-------------	---	------	--	---------------

Contul 519 „Credite bancare-pe termen scurt” este utilizat pentru evidențierea creditelor acordate de bănci pe termen de sub un an. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Se creditează** cu creditele acordate de bănci pentru nevoi temporare. **Se debitează** cu creditele pe termen scurt restituite băncilor finanțatoare. Prezintă sold **creditor** și reflectă credite pe termen scurt nerambursate.

Contul sintetic de gradul I 519 „Credite bancare pe termen scurt” funcționează desfășurat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 5191 „Credite bancare pe termen scurt” și 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”.

Exemple:

1. Se plătește obligația de plată față de un furnizor în sumă totală de 3.000.000 lei dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă.

401	„Furnizori”	=	5191	„Credite bancare pe termen scurt”	- 3.000.000 lei
-----	-------------	---	------	--------------------------------------	-----------------

2. Se calculează și se înregistrează dobânda cuvenită pentru creditul pe termen scurt primit în baza procentului de 15%

$$D = 3.000.000 \times 15\% = 450.000 \text{ lei}$$

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	5198	„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”	- 450.000 lei
-----	--------------------------------	---	------	---	---------------

3. La scadență se înregistrează rambursarea creditului bancar pe termen scurt și plata dobânzii cuvenite.

	%	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 3.450.000 lei
5191	„Credite bancare pe termen scurt”				- 3.000.000 lei
5198	„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”				- 450.000 lei

2.3. Subsistemul informațional contabil al altor conturi de trezorerie

A. Acreditivile

Atunci când furnizorii nu au destulă încredere în clienții lor că vor putea plăti contravaloarea bunurilor livrate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, în timp util, solicită deschiderea de acreditive, adică cer să se facă virarea unei sume de bani din contul clientului într-un cont de acreditive pe numele furnizorului.

Acreditivile se utilizează în mod deosebit în relațiile internaționale, dar și în relațiile interne între cumpărători și vânzători, datorită avantajelor pe care le prezintă. Astfel, pentru vânzător, siguranța că va primi sigur și rapid contravaloarea bunurilor vândute, iar pentru cumpărător, că banca va controla efectuarea la timp a operațiilor de vânzare.

Se pot deschide mai multe feluri de acreditive, fapt pentru care se impune clasificarea acestora după mai multe criterii:

a. După obiectul de activitate acreditivul poate fi comercial, adică pentru vânzări de bunuri și necomercial, adică pentru alte activități, în general pentru prestări de servicii.

b. După locul de deschidere acreditivele se împart în: acreditive deschise în țara cumpărătorului, acreditive deschise în țara vânzătorului, acreditive deschise într-o altă țară.

c. După clauzele cuprinse, acreditivele se împart în: acreditiv documentar transferabil, care constă în faptul că sumele din acesta pot fi utilizate și pentru plata altor furnizori, indicați de beneficiar; acreditiv documentar netransferabil, în care de sumele înscrise beneficiază numai persoana pentru care a fost deschis acreditivul; acreditiv pentru livrări eșalonate, în care acreditivul se deschide eșalonat și plățile se fac eșalonat numai după livrarea unui lot de marfă.

d. După caracterul său, acreditivul poate fi: **nerevocabil**, care nu se modifică numai cu acordul tuturor partenerilor interesați și **revocabil** atunci când acesta poate fi închis, retras, la solicitarea plătitorului.

Acreditivele se deschid în lei sau în devize, din disponibilitățile bănești ale cumpărătorului sau din credite bancare.

Contul **541 „Acreditive”** este utilizat pentru evidențierea acreditivelor în lei și în devize, deschise la bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea unui terț, precum și a mișcării acestora ca urmare a plăților efectuate, sau încetării valabilității acestora. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele depuse de bancă la dispoziția terților, precum și diferențele favorabile de curs valutar, aferente existentului din contul de acreditive. **Creditul** acestui cont reflectă sumele plătite efectiv terților, sau restituite unității patrimoniale ca urmare a încetării valabilității plății (folosirii acreditivului), precum și diferențele nefavorabile de curs valutar aferente existentului în conturile de acreditive deschise în devize. Prezintă sold **debitor** care reflectă acreditivele deschise la bănci.

Exemple:

1. În vederea aprovizionării cu un anumit material se deschide un acreditiv pe numele furnizorului, în sumă de 800.000 lei

541	„Acreditiv”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	–	800.000 lei
-----	-------------	---	------	---------------------------------	---	-------------

2. Se primește factura furnizorului în valoare totală de 752.000 lei

301	„Materiale consumabile”	=	401	„Furnizori” /x	–	752.000 lei
-----	----------------------------	---	-----	-------------------	---	-------------

3. Se plătește furnizorul din acreditiv

401	„Furnizori” /x	=	541	„Acreditiv”	–	752.000 lei
-----	-------------------	---	-----	-------------	---	-------------

4. Se închide acreditivul pentru suma neutilizată

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	541	„Acreditiv” /x	–	48.000 lei
------	---------------------------------	---	-----	-------------------	---	------------

B. Avansuri de trezorerie

Pentru aprovizionarea din alte localități decât unde este situat sediul întreprinderii, cu anumite bunuri de valori, relativ, mari și cantități mici, care nu trebuie transportate neapărat cu trenul sau auto, este mai convenabil ca anumite persoane să se deplaseze personal pentru aducerea acestora. Pentru acoperirea cheltuielilor de transport, cazare, diurnă, costul materialelor, etc. persoanele desemnate, primesc la plecare o anumită sumă de bani numită avans de trezorerie, care urmează a fi justificat la înapoiere.

Contul 542 „Avansuri de trezorerie” este utilizat în acest scop. Are funcție contabilă de cont de activ. Se **debitează** cu sumele încredințate administratorilor sau altor persoane împuternicite de unitatea patrimonială în vederea efectuării unor plăți în favoarea întreprinderii. Se **creditează** cu ocazia justificării la întoarcere, a sumelor primite. **Soldul debitor** reflectă sume avansate și nejustificate încă.

Exemple:

Pentru aprovizionarea cu un material deficitar, un salariat al întreprinderii este delegat să se deplaseze într-un alt oraș. La plecare primește un avans în sumă de 500.000 lei. La întoarcerea din delegație după 3 zile, justifică prin decontul de cheltuieli, următoarele:

- Bilet C.F.R. = dus	13.500 lei;
- Bilet CFR = întors	13.500 lei;
- Cazare hotel 2 nopți	24.000 lei;
- Diurnă de deplasare 3 zile	30.000 lei
TOTAL	81.000 lei;
- Materiale cumpărate	395.000 lei
- Sume nefolosite	24.000 lei
TOTAL	500.000 lei

Înregistrări:

1. Acordarea avansului din casierie

542	„Avansuri de trezorerie”	=	5311	„Casa în lei”	=	500.000 lei
-----	--------------------------	---	------	---------------	---	-------------

2. Justificarea avansului primit

	%	=	542	„Avansuri de trezorerie”	=	500.000 lei
625	„Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”				=	81.000 lei
301	„Materiale consumabile”				=	395.000 lei
5311	„Casa în lei”				=	24.000 lei

C. Viramente interne

Viramentele interne reprezintă viramentele de disponibilități dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie.

Contul 581 „Viramente interne” are funcție contabilă de activ. În debitul acestui cont se reflectă sumele virate dintr-un cont de trezorerie. În creditul acestui cont se reflectă sumele intrate într-un cont de trezorerie, din alt cont de trezorerie. Nu prezintă sold.

2.4. Subsistemul informațional contabil al titlurilor de plasament

Titlurile de plasament reprezintă documente de valoare cumpărate în scopuri comerciale, deci pentru a fi vândute într-un timp, relativ scurt, altor unități sau persoane, în vederea obținerii unui câștig imediat din diferența între prețul de cumpărare și cel de revânzare.

Titluri de plasament pot fi orice fel de hârtii de valoare cumpărate, cum sunt: acțiuni, obligațiuni, efecte comerciale (trate, bilete la ordin, etc.).

Dacă hârtiile de valoare sunt cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare se utilizează termenul de **cumpărare**, iar dacă sunt cumpărate titluri emise de întreprindere și vândute se utilizează termenul de **răscumpărare**.

Răscumpărarea titlurilor de valoare se face în scop de anulare, iar cumpărarea titlurilor de valoare se face în scop de revânzare.

O unitate patrimonială care cumpără și răscumpără titluri de plasament utilizează următoarele conturi sintetice de gradul I: 502 „Acțiuni proprii”, 503 „Acțiuni”, 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 508 „Alte titluri de plasament și creanțe asimilate”, 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament”.

Cu excepția contului 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament”, care are funcție contabilă de cont de pasiv, toate celelalte conturi au funcție contabilă de conturi de activ. Acestea se **debitează** la răscumpărarea titlurilor proprii (502 și 505) și la cumpărarea titlurilor de pe piața hârtiilor de valoare (503, 506 și 508). Se **creditează** cu ocazia anulării titlurilor proprii răscumpărate cu ocazia micșorării capitalului social și cu ocazia restituirii împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, precum și cu ocazia revânzării titlurilor cumpărate. Prezintă **solduri debitoare** care reflectă titlurile existente în unitate.

Revânzarea titlurilor de plasament prin intermediul burselor de valori se face la prețul zilei, care poate fi mai mare, sau mai mic decât prețul de cumpărare. Diferențele de preț obținute constituie venituri sau pierderi și se evidențiază în conturile de cheltuieli și venituri financiare privind titlurile de plasament.

Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament” are funcție contabilă de cont de pasiv. Se **creditează** cu obligația de plată a titlurilor cumpărate. Se **debitează** cu plata obligațiilor privind titlurile de plasament. Soldul este **creditor** și reflectă valoarea titlurilor de plasament neplătite încă.

Exemple:

A. Societatea comercială „ALFA” S.A. cu un capital de 50.000.000 lei, format din 5000 acțiuni cu valoarea nominală de 10.000 lei, trebuie să-și reducă activitatea și deci, să micșoreze capitalul social cu 2.000.000 lei.

Acest lucru se realizează prin două operațiuni: răscumpărarea a 400 de acțiuni de la acționari și apoi, anularea acestora.

Situația în contul 101 „Capital social” este următoarea:

D. 101 „Capital social”		C
		50.000.000 S.i.
②	2.000.000	
T.S.	2.000.000	50.000.000 T.S.
Sd.C.	48.000.000	

1. Se înregistrează răscumpărarea a 400 de acțiuni

502 „Acțiuni proprii”	=	5311 „Casa în lei”	2.000.000 lei
-----------------------	---	--------------------	---------------

2. Se anulează acțiunile răscumpărate

101 „Capital social”	=	502 „Acțiuni proprii”	2.000.000 lei
----------------------	---	-----------------------	---------------

B. Societatea comercială „ALFA” S.A. are un împrumut pe bază de titluri în valoare de 4.000.000 lei (4000 obligațiuni × 1000 lei = 4.000.000), care a ajuns la scadență. Restituirea acestuia și micșorarea obligației se face prin două operații contabile: răscumpărarea obligațiunilor de la titulari și deci restituirea sumei plătite și, anularea obligațiunilor.

Situația în contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” se prezintă, astfel:

D. 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”		C.
		4.000.000 S.i.
②	4.000.000	
T.S.	4.000.000	4.000.000 T.S.

Înregistrări:**1. Răscumpărarea obligațiunilor**

505	„Obligațiuni emise și răscumpărate”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 4.000.000 lei
-----	-------------------------------------	---	------	------------------------------	-----------------

2. Anularea obligațiunilor răscumpărate

161	„Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	=	505	„Obligațiuni emise și răscumpărate”	- 4.000.000 lei
-----	--	---	-----	-------------------------------------	-----------------

C. Societatea comercială „ALFA” S.A. cumpără de la bursă un pachet de 1000 acțiuni la prețul de 12.000 lei bucata, în scop de revânzare. După 10 zile, vinde un pachet de 600 acțiuni din cele cumpărate la prețul zilei de 15.000 lei bucata. După încă 10 zile vinde restul de 400 acțiuni. Prețul zilei la bursă este de 11.000 lei pe acțiune.

Înregistrări:**1. Cumpărarea acțiunilor de la bursă**

$$1000 \text{ Acțiuni} \times 12.000 \text{ lei} = 12.000.000 \text{ lei}$$

503	„Acțiuni”	=	509	„Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament”	- 12.000.000 lei
-----	-----------	---	-----	--	------------------

2. Plata obligațiunilor

509	„Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 12.000.000 lei
-----	--	---	------	------------------------------	------------------

3. Vânzarea primului lot de 600 acțiuni la un preț mai mare

- La preț de vânzare 600 acțiuni $\times$ 15.000 lei = 9.000.000 lei
- La preț de gestiune 600 acțiuni $\times$ 12.000 lei = 7.200.000 lei

DIFERENȚĂ PREȚ + 1.800.000 lei

461	„Debitori diverși”	=	%	- 9.000.000 lei
			503	„Acțiuni” - 7.200.000 lei
			764	„Venituri din titluri de plasament cedate” - 1.800.000 lei

4. Se încasează suma de la debitori

5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	461	„Debitori diverși”	– 9.000.000 lei
------	---------------------------------	---	-----	--------------------	-----------------

5. Vânzarea restului de 400 de acțiuni

– Preț de gestiune 400 acțiuni $\times$ 12.000 = 4.800.000 lei

– Preț de vânzare 400 acțiuni $\times$ 11.000 = 4.400.000 lei

– 400.000 lei

DIFERENȚĂ PREȚ

6. Vânzarea restului de 400 acțiuni la un preț mai mic decât cel de cumpărare

	%	=	503	„Acțiuni”	– 4.800.000 lei
461	„Debitori diverși”				– 4.400.000 lei
664	„Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”				– 400.000 lei

Cumpărarea și revânzarea de titluri la bursă s-a făcut pe exemplul cumpărării de acțiuni, când s-a folosit contul 503 „Acțiuni”.

În mod asemănător se înregistrează cumpărarea și revânzarea de obligațiuni, când se folosește contul 506 „Obligațiuni”, sau cumpărarea și revânzarea oricăror alte titluri (cambii, bilete la ordin, warante, etc.), când se folosește contul 508 „Alte titluri de plasament și valori asimilate”.

2.5. Conturile de provizioane privind titlurile financiare

Ca urmare a jocului pieței și conturile de titluri își pierd din valoare, pierdere care se recuperează prin intermediul provizioanelor constituite. În acest scop se utilizează contul 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament”, care este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele aferente deprecierei titlurilor de plasament la finele exercițiului financiar, prin includerea în cheltuieli. **Debitul** acestui cont reflectă sumele privind reluarea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament, când acestea devin fără obiect, prin includerea lor în venituri. Prezintă sold **creditor** care reflectă provizioane constituite, existente.

CAPITOLUL VI

SISTEMUL CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATELOR

1. Subsistemul contabilității cheltuielilor

1.1. Conținutul și structura cheltuielilor

Procesul de producție și desfacere a bunurilor materiale, de executarea de lucrări și prestarea de servicii necesită utilizarea factorilor de producție (în general, pământul, capitalul și munca); respectiv, consumarea acestora. Consumul și plățile privind factorii de producție efectuate de o unitate poartă denumirea de cheltuieli întreprinderii.

Cheltuielile întreprinderii reprezintă sumele sau valorile plătite, sau de plătit, pentru: consumurile de bunuri materiale, plata lucrărilor executate și servicii prestate de terți, cheltuielile cu personalul angajat, plata unor obligații legale sau contractuale și alte cheltuieli sau plăți efectuate. Pentru determinarea rezultatelor exercițiului financiar, în cadrul cheltuielilor se mai cuprind: amortizările și provizioanele constituite, precum și valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

Evidența cheltuielilor se organizează pe feluri de cheltuieli, după natura lor și se grupează după destinația pe care o au în întreprindere astfel: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli excepționale, cheltuieli cu amortizările și provizioane și cheltuieli cu impozitul pe profit.

A. Cheltuielile de exploatare: În structura acestora se cuprind mai multe elemente de cheltuieli, cum sunt:

a. Valoarea consumurilor de materii prime, materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, plese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și așternul și alte materiale consumabile, precum

și: costul de achiziție al obiectelor de inventar folosite, costul materialelor nestocabile, costul energiei și apei trecute direct pe cheltuieli, costul de achiziție al animalelor și păsărilor, costul mărfurilor vândute.

b. Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți.

În această grupă de cheltuieli se cuprind mai multe elemente, cum sunt: întrețineri și reparații; redevențe, locații de gestiune și chirii; studii și cercetări, inclusiv sumele plătite pentru contracte de cercetare; cheltuielile cu alte servicii prestate de terți, cum sunt: cheltuieli cu colaboratorii externi; cu plata comisioanelor și onorariilor; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări; cheltuieli de poștă și taxe de telecomunicații; cheltuieli cu serviciile bancare și alte cheltuieli.

c. Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele suportate de către întreprindere, cum sunt: impozitul suplimentar pe salarii, pe clădiri, pe terenuri; taxe asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de asigurări sociale pentru țărănime și a fondului special de cercetare-dezvoltare.

d. Cheltuieli de personal, care cuprind: salariile și alte drepturi de personal; cheltuielile cu pregătirea și perfecționarea profesională; alte cheltuieli de personal suportate de întreprindere.

e. Alte cheltuieli de exploatare, cuprinde alte cheltuieli care se fac de către întreprindere, care nu apar în grupele menționate.

B. Cheltuieli financiare, cuprind în structura lor următoarele elemente: pierderile din creanțe legate de participații; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament (la un preț mai mic decât cel de cumpărare); diferențe nefavorabile de curs valutar din operațiuni curente și disponibilități în devize; dobânzi curente aferente împrumuturilor primite și a altor datorii privind exercițiul curent; sconturile acordate clienților; alte cheltuieli financiare.

C. Cheltuielile excepționale, cuprind acele cheltuieli care se fac de către întreprindere, dar care nu sunt legate de activitatea normală, curentă și se împart în două subgrupe: cheltuieli excepționale din operații de gestiune și cheltuieli excepționale din operațiuni de capital.

În cadrul cheltuielilor din operațiuni de gestiune se cuprind următoarele elemente de cheltuieli: despăgubiri, amenzi, perisabilități, lipsuri de

inventar, donații acordate, subvenții acordate, pierderi din debitori diverși.

În cadrul cheltuielilor din operațiuni de capital, mai importantă este, valoarea contabilă a imobilizărilor cedate.

D. Cheltuielile cu amortizările și provizioanele, acestea sunt grupate pe naturile de cheltuieli și cuprind: amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, provizioanele pentru depreciere (imobilizări, stocuri, creanțe, titluri de plasament, provizioanele reglementate.

E. Cheltuielile cu impozitul pe profit, reprezintă impozitul calculat asupra profitului impozabil și inclus în cheltuieli.

1.2. Sistemul informațional contabil al cheltuielilor

Informația finală privind mărimea cheltuielilor efectuate este rezultatul prelucrării datelor privind consumurile și plățile, în cadrul celor trei subsisteme cunoscute: subsistemul de documente, subsistemul evidenței tehnic-operative și subsistemul conturilor.

Subsistemul de documente cuprinde documentele întocmite la locul și în momentul efectuării operațiilor și cuprinde: Factura, atunci când cheltuiala este generată de o obligație față de terți; documente externe, cum sunt: Extras de cont, Poliță de asigurare, Chitanță, Chitanță fiscală, Borderoul bancar, etc.; documente interne, cum sunt; Bon de consum, Fișa limită de consum, Stat de salarii, Decont de cheltuieli, Scadențarul cheltuielilor efectuate în avans, Situația de calcul a amortismentelor și provizioanelor și alte documente.

Subsistemul evidenței tehnic-operative cuprinde o serie de documente: situații, borderouri, jurnale și registre, care se întocmesc periodic la nivelul subunităților și a unității prin prelucrarea datelor din documentele primare. Cu ajutorul acestora se determină o serie de indicatori necesari conducerii operative a activității curente. Dintre acestea amintim: Jurnalul privind consumurile și alte ieșiri de materiale, Jurnalul privind salariile și contribuția la asigurările sociale de stat, Jurnalul privind repartizarea și decontarea cheltuielilor de producție, Desfășurătorul indemnizațiilor plătite în contul asigurărilor sociale

de stat, Situația privind avansurile spre decontare, Registrul pentru evidența cheltuielilor și altor operații.

1.3. Subsistemul conturilor de cheltuieli

Pentru reflectarea contabilă a cheltuielilor în cadrul Planului de conturi general a fost rezervată clasa 6 „Conturi de cheltuieli” care cuprinde mai multe grupe și conturi sintetice de gradul I și II, astfel:

Grupa 60 „Cheltuieli cu materii prime, materiale și mărfuri”, cu următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 600 „Cheltuieli cu materii prime”;
- 601 „Cheltuieli cu materiale consumabile”;
- 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar”;
- 603 „Cheltuieli privind barăcamentele și amenajările provizorii”;
- 604 „Cheltuieli privind materialele nestocabile”;
- 605 „Cheltuieli privind energia și apă”;
- 606 „Cheltuieli cu animalele și păsările”;
- 607 „Cheltuieli privind mărfurile”;
- 608 „Cheltuieli privind ambalajele”;

În cadrul întreprinderilor mari care practică sistemul de bază, contul sintetic 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile” se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II, astfel:

- 6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”;
- 6012 „Cheltuieli privind combustibilii”;
- 6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”;
- 6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb”;
- 6015 „Cheltuieli privind semințele și materialul de plantat”;
- 6016 „Cheltuieli privind furajele”;
- 6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”;

Grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I

- 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații”;
- 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii”;
- 613 „Cheltuieli cu primele de asigurate”;
- 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”;

Grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”
- 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”
- 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”
- 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”
- 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”
- 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”
- 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”
- 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”

Grupa 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii”
- 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

Grupa 64 „Cheltuieli cu personalul”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”
- 645 „Cheltuieli cu asigurările și protecția socială”

În cadrul întreprinderilor mari care practică sistemul de bază, contul sintetic de gradul I 645 „Cheltuieli cu asigurările și protecția socială, se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”
- 6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”
- 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”

Grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare”, cuprinde două conturi sintetice de gradul II:

- 654 „Pierderi din creanțe”
- 658 „Alte cheltuieli din exploatare”

Grupa 66 „Cheltuieli financiare”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 663 „Pierderi din creanțe legate de participații”
- 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”
- 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”
- 666 „Cheltuieli privind dobânzile”

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”

668 „Alte cheltuieli financiare”

Grupa 67 „Cheltuieli excepționale”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

671 „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune”

672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital”

Contul sintetic de gradul I 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6711 „Despăgubiri, amenzi și penalități”

6712 „Donații și subvenții acordate”

6714 „Pierderi din debitori diverși”

6718 „Alte cheltuieli excepționale din operațiuni de gestiune”.

Contul sintetic de gradul I 672 „Cheltuieli privind operațiile de capital” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6721 „Cheltuieli privind activele cedate”

6728 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiunile de capital”

Grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”

686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele”

687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”

Contul sintetic de gradul I 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”

6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor”

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante”.

Contul sintetic de gradul I 686 „Cheltuieli financiare privind

amortizările și provizioanele” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”

6863 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri”

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”.

Contul sintetic de gradul I 687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor”

6872 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”

6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru deprecieri”

6874 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate”

Grupa 69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, cuprinde un singur cont sintetic de gradul I 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

Toate conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice cu funcția contabilă de conturi de activ. **Se debitează** în timpul exercițiului financiar în momentul efectuării consumului sau a plăților cu cheltuielile menționate în denumirea lor. **Se creditează** la sfârșitul perioadelor de raportare pentru închidere prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare.

Exemple privind utilizarea conturilor de cheltuieli au fost date în capitolele anterioare.

2. Subsistemul contabilității veniturilor

2.1. Conținutul și structura veniturilor

Veniturile reprezintă bunuri materiale sau sume de bani care revin unei persoane fizice sau juridice în procesul repartiției și care sunt generate de desfășurarea unei activități, din exploatarea unui teren, din plasarea unui capital.

După gradul de realizare, veniturile sunt de două feluri: venituri potențiale și venituri certe.

Veniturile potențiale sunt acelea care au în sine toate condițiile de a fi realizate, care există ca posibilități, cum ar fi veniturile din producția stocată.

Veniturile certe sunt venituri sigure, generate de livrarea semifabricatelor, produselor finite, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate pentru terți, precum și acele rezultate din vânzarea unor titluri de participare sau de trezorerie.

Principalele elemente care formează structura veniturilor sunt:

- a. Livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii și din avantajele pe care întreprinderea a consimțit să le primească.
- b. Executarea unor obligații legale sau contractuale din partea terților.
- c. Venituri excepționale.
- d. Venituri din producția stocată.
- e. Venituri din producția imobilizată.
- f. Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.
- g. Venituri din vânzarea activelor

Prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări și prestările de servicii, mai puțin rabaturile și alte reduceri acordate clienților se obține **cifra de afaceri** a întreprinderii.

Evidența veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor și se grupează, astfel: venituri din activitatea de exploatare, venituri financiare, venituri excepționale, venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Veniturile din exploatare cuprind veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate. În contabilitate aceste venituri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe bază de factură, sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienților.

Veniturile din producția stocată reprezintă variația în plus (creștere), sau în minus (reducere), între valoarea la cost de producție

efectiv a stocurilor de producție și a producției în curs de execuție, și valoarea la preț de înregistrare a acestora, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite pentru acestea.

Veniturile din producția de imobilizări, reprezintă costul lucrărilor, respectiv, cheltuielile efectuate de întreprindere pentru ea însăși, care în final se înregistrează ca active imobilizate, corporale sau necorporale.

Veniturile din subvenții de exploatare, reprezintă subvenții primite pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții din partea statului, a unor colectivități publice sau a altor întreprinderi.

Alte venituri din exploatarea curentă cuprind veniturile obținute din alte resurse, cum sunt veniturile din creanțe recuperate și alte venituri.

Venituri realizate în avans sunt o categorie aparte de venituri, reprezentând încasări sau creanțe aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestații neefectuate încă.

Veniturile financiare sunt formate din următoarele categorii: venituri din participații, venituri din alte imobilizări financiare, venituri din creanțe imobilizate, venituri din titluri de plasament cedate, venituri din diferențe favorabile de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute, alte venituri financiare care nu au fost nominalizate și pot fi obținute de întreprindere.

Veniturile excepționale sunt acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă de producție și desfacere sau financiară a întreprinderii și care se referă, fie la operațiuni de gestiune fie la operațiuni de capital, cum sunt: despăgubiri și penalități încasate, venituri din vânzarea activelor, cota-parte din subvenția pentru investiții virată la alte venituri, donații, salarii neridicate prescrise și alte venituri excepționale.

Venituri din diminuarea și/sau anularea provizioanelor: Diminuarea sau anularea provizioanelor se înregistrează la venituri din activitatea de exploatare, activitatea financiară sau excepțională

în cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituie, respectiv când are loc producerea evenimentului, realizarea riscului și trebuie acoperită cheltuiala, sau când cheltuiala devine exigibilă.

2.2. Sistemul informațional conatabil al veniturilor

Subsistemul de documente privind veniturile obținute cuprinde: Factura, atunci când venitul este generat de o creanță; documente externe cum ar fi chitanța fiscală, precum și documente interne privind producția stocată și imobilizată, cum este Bonul de predare, Procesul verbal de recepție.

Subsistemul evidenței tehnic-operative privind veniturile obținute cuprinde următoarele documente: Jurnalul privind vânzarea produselor și alte ieșiri, Jurnalul pentru vânzarea mărfurilor și alte ieșiri, Registrul pentru evidența veniturilor și altele.

Subsistemul conturilor de venituri

Pentru reflectarea contabilă a veniturilor sunt utilizate conturile din clasa 7 a planului de conturi general „Conturi și venituri”, care cuprinde următoarele grupe și conturi sintetice:

Grupa 70 „Venituri din vânzări de produse, prestări de servicii și mărfuri” care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”
- 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”
- 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”
- 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”
- 705 „Venituri din studii și cercetări”
- 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”
- 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
- 708 „Venituri din activități diverse”.

Grupa 71 „Venituri din producția stocată”, care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I 711 „Venituri din producția stocată”, care se desfășoară în conturi analitice pe feluri de produse obținute.

Grupa 72 „Venituri din producția de imobilizări”, care cuprinde două conturi sintetice de gradul I:

721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”

722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”.

Grupa 74 „Venituri din subvenții de exploatare” care cuprinde un singur cont sintetic de gradul I 741 „Venituri din subvenții de exploatare”.

Grupa 75 „Alte venituri din exploatare” care cuprinde două conturi sintetice de graful I:

754 „Venituri din creanțe reactivate”

758 „Alte venituri din exploatare”.

Grupa 76 „Venituri financiare”, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

761 „Venituri din participații”

762 „Venituri din alte imobilizări financiare”

763 „Venituri din creanțe imobilizate”

764 „Venituri din titluri de plasament”

765 „Venituri din diferențe de curs valutar”

766 „Venituri din dobânzi”

767 „Venituri din sconturi obținute”

768 „Alte venituri financiare”

Grupa 77 „Venituri excepționale” cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

771 „Venituri excepționale din operațiuni de gestiune”

772 „Venituri din operațiuni de capital”.

Contul sintetic de gradul I 771 „Venituri excepționale din operațiuni de gestiune” se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II, astfel:

7711 „Venituri din despăgubiri și penalități”

7718 „Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune”

Contul sintetic de gradul I 772 „Venituri din operațiuni de capital” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7721 „Venituri din cedarea activelor”

7727 „Subvenții pentru investiții virate la venituri”

7728 „Alte venituri excepționale din operațiuni de capital”.

Grupa 78 „Venituri din provizioane”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare”

786 „Venituri financiare din provizioane”

787 „Venituri excepționale din provizioane”

Contul sintetic de gradul I 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”

7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante”

Contul sintetic de gradul I 786 „Venituri financiare din provizioane” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri”

Contul sintetic de gradul I 787 „Venituri excepționale din provizioane” se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7872 „Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

7873 „Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri”

7874 „Venituri excepționale din provizioane reglementate”.

Toate conturile de venituri sunt conturi de procese economice cu funcție contabilă de conturi de pasiv. Se creditează în timpul perioadei de gestiune cu veniturile obținute, după natura lor, pe feluri. Se debitează pentru închidere la sfârșitul lunii, în corespondență cu contul de rezultate „Profit și pierderi”.

Exemple de înregistrare a veniturilor au fost date în capitolele anterioare.

3. Subsistemul contabilității rezultatelor financiare și a fondurilor

3.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare

Rezultatele financiare sintetizează eficiența cu care s-a desfășurat întreaga activitate economică a întreprinderii în timpul exercitiului financiar.

Rezultatul financiar se concretizează în profit sau pierdere. **Profitul** sau rezultatul pozitiv, reprezintă excedentul veniturilor față de cheltuieli, sau cu alte cuvinte, reprezintă sursa proprie de finanțare a activelor create ca excedent al veniturilor față de cheltuieli. **Pierdere**, sau rezultatul negativ, exprimă mărimea bunurilor consumate în activitatea întreprinderii care nu a putut fi acoperită din veniturile proprii.

Profitul, ca formă a rezultatelor financiare exprimă masa venitului net și se determină ca diferență între veniturile mai mari și cheltuielile unei perioade de timp, un exercițiu financiar.

În mod concret, profitul sau pierdere se determină lunar prin închiderea în mod provizoriu a conturilor de cheltuieli și venituri prin contul de rezultate.

În structura rezultatului financiar se cuprind următoarele elemente: rezultatul curent, rezultatul excepțional, impozitul pe profit și profitul net.

Rezultatul curent, reprezintă diferența dintre veniturile din operațiunile curente, respectiv, diferența dintre veniturile de exploatare plus veniturile financiare și cheltuielile de exploatare plus veniturile financiare.

Rezultatul excepțional, reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile excepționale, obținute ca urmare a unor operațiuni care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii.

Rezultatul exercițiului reprezintă soldul final al contului de profit și pierderi supus repartizării.

Repartizarea profitului se face pe destinațiile prevăzute de lege, pentru: constituirea rezervelor, constituirea fondului de participare a salariaților la profit, constituirea fondului de dezvoltare, constituirea fondului de plată a dividendelor cuvenite asociaților, constituirea altor fonduri și vărsăminte la bugetul statului sub forma venitului net al regiilor autonome.

Pierderile obținute se raportează în anul următor pentru a fi acoperite din profitul acestui an, sau din rezerve existente, constituite în acest scop, iar în ultimă instanță, din capitalul social.

3.2. Sistemul informațional al rezultatelor financiare și al fondurilor

Sistemul conturilor de rezultate și fonduri

Pentru evidențierea rezultatelor financiare obținute (profituri) și repartizarea acestora pe destinații se utilizează un sistem de conturi, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

121 „Profit și pierderi”

129 „Repartizarea profitului”

Conturile de fonduri sunt constituite, astfel:

111 „Fondul de dezvoltare”

112 „Fondul de participare la profit”

118 „Alte fonduri”

119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”

Conținutul economic și funcția contabilă, precum și exemple privind utilizarea acestor fonduri au fost prezentate la capitolul „Contabilitatea capitalurilor”.

4. Contabilitatea decontării cheltuielilor și veniturilor, formării rezultatelor financiare și constituirea fondurilor

Pentru determinarea rezultatelor financiare, a profitului sau pierderii se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli și venituri. Astfel, după scăderea pe cale contabilă a cheltuielilor și veniturilor care nu aparțin lunii respective (prin formule contabile de stornare în roșu), are loc închiderea conturilor de cheltuieli și venituri prin contul de rezultate 121 „Profit și pierderi”.

Exemple:

1. Se închid conturile de cheltuieli (cele exemplificate în capitolele anterioare):

121 „Profit și pierderi”	=	%	- 340.984.818 lei
600 „Cheltuieli cu materiile prime”			- 115.789.300 lei
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile”			- 59.705.180 lei

602	„Cheltuieli privind obiecte de inventar”	– 2.625.000 lei
622	„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”	– 150.000 lei
624	„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”	– 250000 lei
625	„Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”	– 81.000 lei
627	„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”	– 50.000 lei
635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	– 730.000 lei
641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului”	– 102.617.200 lei
6451	„Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	– 30.279.950 lei
6452	„Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	– 4.104.688 lei
654	„Pierderi din creanțe”	– 3.000.000 lei
664	„Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”	– 400.000 lei
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	– 1.200.000 lei
666	„Cheltuieli privind dobânzile”	– 3.300.000 lei
6718	„Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune”	– 100.000 lei
672	„Cheltuieli privind operațiunile de capital”	– 700.000 lei

6721	„Cheltuieli privind activele cedate”	– 5.000.000 lei
6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	– 5.000.000 lei
6812	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	– 3.000.000 lei
6813	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor”	– 1.900.000 lei
6814	„Cheltuieli de exploatare pentru deprecierea activelor circulante”	– 150.000 lei
686	„Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele”	– 450.000 lei
6868	„Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”	– 112.500 lei
6874	„Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate”	– 200.000 lei

2. Se închid conturile de venituri (cele exemplificate în capitolele anterioare)

	%	= 121 „Profit și pierderi”	– 677.014.580 lei
701	„Venituri din vânzarea produselor finite”		– 653.800.000 lei
711	„Venituri din producția stocată”		– 7.507.280 lei
763	„Venituri din creanțe imobilizate”		– 800.000 lei
764	„Venituri din titluri de plasament cedate”		– 1.800.000 lei

765	„Venituri din diferențe de curs valutar”	=	900.000 lei
766	„Venituri din dobanzi”	=	480.000 lei
768	„Alte venituri financiare”	=	63.700 lei
7718	„Alte venituri excepționale”	=	280.000 lei
772	„Venituri din operații de capital”	=	1.000.000 lei
7721	„Venituri din cedarea activelor”	=	5.500.000 lei
7728	„Alte venituri excepționale din operațiuni de capital”	=	300.000 lei
7812	„Venituri din provizioane pentru riscuri și alte cheltuieli”	=	3.000.000 lei
7813	„Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	=	300.000 lei
7814	„Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante”	=	250.000 lei
786	„Venituri financiare din provizioane”	=	350.000 lei
7872	„Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	=	200.000 lei
7874	„Venituri excepționale din provizioane reglementate”	=	483.600 lei

Situația în contul 121 „Profit și pierderi” la sfârșitul anului se prezintă astfel:

B	121	C
340.894.818		677.014.580

Diferența dintre totalul sumelor creditoare 677.014.580 lei (venituri) și totalul sumelor debitoare 340.894.818 lei (cheltuieli) reprezintă profitul brut de 336.119.762 lei care este supus impozitării.

3. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit.

Profitul brut 336.119.762 lei $\times$ 38% = 127.725.510 lei

691	„Cheltuieli privind impozitul pe profit”	=	441	„Impozitul pe profit”	=	127.725.510 lei
-----	--	---	-----	-----------------------	---	-----------------

4. Se închide contul 691 „Cheltuieli privind impozitul pe profit”.

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 691 & \text{„Cheltuieli privind-} & 127.725.510 \text{ lei} \\ & & & & \text{Impozitul pe profit”} & \end{array}$$

După această înregistrare soldul contului 121 „Profit și pierderi” reflectă profitul net, supus repartizării în sumă de 208.394.252 lei.

5. Se închide contul 129 „Repartizarea profitului” cu repartizările efectuate în timpul anului de 10.800.000 lei

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 129 & \text{„Repartizarea - 10.800.000 lei} \\ & & & & \text{profitului ”} & \end{array}$$

După această înregistrare soldul contului 121 „Profit și pierdere” reflectă profitul net ce urmează a se repartiza la sfârșitul anului.

6. Se calculează și se înregistrează rezerva legală

$$\text{Profitul brut } 336.119.762 \times 5\% = 16805988 \text{ lei}$$

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 1061 & \text{„Rezerve legale”- 16.805.988 lei} \end{array}$$

7. Se calculează și se întregistrează dividendele de plată știind că A.G.A. a hotărât plata unui dividend de 1000 lei/acțiune:

$$123.000 \text{ acțiuni} \times 1000 \text{ lei} = 123.000.000 \text{ lei}$$

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 457 & \text{„Dividende} \\ & & & & \text{de plată” - 123.000.000 lei} \end{array}$$

8. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 30.000.000 lei

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 111 & \text{„Fond de} \\ & & & & \text{dezvoltare” - 30.000.000 lei} \end{array}$$

9. Se constituie fondul de participare al salariaților la profit în sumă de 25.000.000 lei.

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 112 & \text{„Fond de participare} \\ & & & & \text{la profit” - 25.000.000 lei} \end{array}$$

10. Se reportează pentru anul următor, profitul rămas nerepartizat în sumă de 2.522.264 lei

$$\begin{array}{lcl} 121 & \text{„Profit și pierderi”} & = & 107 & \text{„Rezultatul} \\ & & & & \text{repartizat” - 2.522.264 lei} \end{array}$$

11. Se virează statului impozitul pe profit în sumă de 127.725.510 lei

441	„Impozitul pe profit”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei” – 127.725.510 lei
-----	--------------------------	---	------	---

12. Se aporă plata dividendelor către acționari în sumă de 100.000.000 lei. Impozitul pe dividende reținut este de 10%.

457	„Dividende de plată”	=	%	– 100.000.000 lei
			5121	„Disponibil la bancă în lei” – 90.000.000 lei
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” – 10.000.000 lei

13. Se virează impozitul pe dividende

446	„Alte impozite, taxe și alte vărsăminte asimilate”	=	5121	„Disponibil la – 10.000.000 lei bancă în lei”
-----	--	---	------	--

CAPITOLUL VII

DOCUMENTELE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE CONTABILĂ

1. Considerente teoretice generale

Întreprinderea modernă se caracterizează prin aceea că are un caracter deschis, atât în interior, cât și în exterior. Legăturile cu interiorul și exteriorul se realizează prin intermediul informațiilor furnizate de contabilitate. **Informațiile curente** asigură legăturile interne, constituind informații ce stau la baza luării deciziilor de organizare și conducere a activității de producție și comercială, precum și cunoașterii activității de către salariați, iar informațiile externe fac posibilă cunoașterea activității întreprinderii de către terți: statul, organele fiscale, creditorii, asociații și alte persoane juridice sau fizice interesate.

Documentele folosite de contabilitate pentru informarea terților sunt: bilanțul contabil, contul de rezultate, anexa și raportul de gestiune.

Aceste documente se întocmesc periodic, diferit de la o țară la alta, dar în mod obligatoriu la sfârșitul exercițiului financiar, care, de regulă coincide cu sfârșitul anului calendaristic. Țările în care întocmirea se face anuală, denumesc aceste documente **conturi anuale**: contul bilanț și contul de rezultate.

În România documentele de sinteză contabilă se întocmesc atât anual, cât și trimestrial, răspunzând nevoii de cunoaștere a situației patrimoniale și a rezultatelor și la intervale mai mici de un an calendaristic, timp în care pot avea totuși loc multe evenimente. Astfel, toate întreprinderile indiferent de mărime și forma de proprietate întocmesc lunar balanțe de verificare, trimestrial, situații de sinteză contabilă, cum sunt: Rezultatele financiare, Situația patrimoniului, Încasări și plăți în valută, Impozite, taxe datorate și vărsate, și anual Bilanțul contabil, care se compune din: Bilanț, Contul de profit și pierderi, Anexa și Raportul de gestiune.

2. Lucrările pregătitoare întocmirii documentelor de sinteză contabilă

Procesul de prelucrare a datelor contabile în vederea reflectării prin bilanț și contul de rezultate a situației patrimoniale și a rezultatelor obținute implică o serie de lucrări premergătoare specifice.

Aceste lucrări sunt:

1. Verificarea înregistrărilor din conturi a tuturor operațiilor economice și financiare efectuate în timpul anului sau în perioada pentru care se întocmește bilanțul.

2. Întocmirea primei balanțe de verificare (a rulajelor și a soldurilor), înaintea inventarierii.

3. Inventarierea generală a patrimoniului.

4. Verificarea concordanței dintre datele înregistrate în conturi și realitatea constatată la inventariere, și stabilirea diferențelor de inventar.

5. Înregistrarea în conturi a diferențelor constatate și efectuarea tuturor regularizărilor: a provizioanelor și amortizărilor, a delimitării în timp a cheltuielilor și veniturilor.

6. Stabilirea rezultatelor financiare finale ale exercițiului, întocmirea contului de rezultate.

7. Întocmirea bilanțului contabil și a anexelor la bilanț.

1. Verificarea înregistrărilor din conturi

Menționăm că, cu excepția unor operații prezentate în lucrare ca variante posibile, toate operațiile date ca exemplu au fost înregistrate în conturi sintetice de gradul I și II în contabilitatea financiară a întreprinderii „ALFA” S.A.

În această etapă s-au mai constatat unele operații neefectuate, cum sunt: regularizarea taxei pe valoarea adăugată, încasarea creanțelor de la clienți și debitori, efectuarea unor plăți față de furnizori, bănci și stat, precum și decontarea cheltuielilor și veniturilor.

Înregistrări:

A. Regularizarea taxei pe valoarea adăugată în următoarele condiții: contul „TVA deductibilă” – sold debitor 11.808.000 lei; contul „TVA colectată” – sold creditor 113.384.000 lei

1. Închiderea contului „TVA deductibilă”

4427	„TVA colectată”	=	4426	„TVA deductibilă”	- 11.808.000 lei
------	-----------------	---	------	-------------------	------------------

2. Închiderea contului „TVA colectată”

4427	„TVA colectată”	=	4423	„TVA de plată”	- 101.036.000 lei
------	-----------------	---	------	----------------	-------------------

3. Plata către stat a taxei pe valoarea adăugată

4423	„TVA de plată”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 101.036.000 lei
------	----------------	---	------	------------------------------	-------------------

B. Încasarea creanțelor, astfel: de la debitori diverși 30.000.000 lei și de la clienți 913.594.000 lei

1	5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	461	„Debitori diverși”	- 30.000.000 lei
---	------	------------------------------	---	-----	--------------------	------------------

2	5121	„Disponibil la bancă în lei”	=	411	„Clienți”	- 913.594.000 lei
---	------	------------------------------	---	-----	-----------	-------------------

C. Plata unor obligații față de terți.

1. Achitarea obligațiilor față de furnizori în sumă de 148.734.000 lei

401	„Furnizori”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 148.734.000 lei
-----	-------------	---	------	------------------------------	-------------------

2. Restituirea unui credit pe termen lung ajuns la scadență în sumă de 50.000.000 lei și plata dobânzii aferente în sumă de 8.000.000 lei

	%	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 58.000.000 lei
--	---	---	------	------------------------------	------------------

162	„Credite bancare pe termen lung și mediu”	- 50.000.000 lei
-----	---	------------------

1682	„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu”	- 8.000.000 lei
------	---	-----------------

3. Se virează statului, impozitul pe salarii în sumă de 24.378.128 lei

444	„Impozitul pe salarii”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 24.378.128 lei
-----	------------------------	---	------	------------------------------	------------------

4. Se virează reținerile din salarii în favoarea terților în sumă de 1.560.000 lei

427	„Rețineri din remunerații datorate terților”	=	5121	„Disponibil la bancă în lei”	- 1.560.000 lei
-----	--	---	------	------------------------------	-----------------

Exactitatea înregistrărilor s-a făcut cu ajutorul Balanței de verificare (Tabelul nr. 24).

3. Conținutul și structura bilanțului

Bilanțul care poate fi numit și contul situației patrimonialului, este un model de sintetizare în expresie valorică, la un moment dat a relațiilor de echilibru dintre activul și pasivul patrimonialului privit în totalitatea și structuralitatea sa, având ca funcție de bază stabilirea situației patrimoniale pe baza relației:

$$\text{Patrimoniul net} = \text{Activ} - \text{Datori}.$$

Ulterior conținutul și funcția bilanțului au fost lărgite și cu funcția de evidențiere a rezultatului financiar, ca element component al situației patrimoniale.

Relațiile de echilibru bilanțier fiind următoarele:

- $\text{ACTIV} = \text{PASIV}$, expresie și rezultată a faptului că oricărui activ îi corespunde (are) unul sau mai multe surse de finanțare;
- $\text{ACTIV} = \text{PASIV} \pm \text{REZULTATE FINANCIARE}$, expresie a circuitului patrimonial extern;
- $\text{CHELTUIILI} \pm \text{REZULTATE} = \text{VENITURI}$, expresie proprie a circuitului patrimonial intern.

În structura ACTIVULUI se cuprind următoarele grupe de elemente:

I. Active imobilizate cu următoarea structură: imobilizări necorporale (nemateriale); imobilizări corporale (materiale); imobilizări financiare.

II. Active circulante, cu următoarea structură: Stocuri și Alte active circulante

Tabelul nr. 24

Balanța de verificare

Simbol cont	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1011	-	-	15500000	15500000	15500000	15500000	-	-
1012	-	1230000000	2400000	15950000	2400000	1245950000	-	1243550000
1041	-	-	-	120000	-	120000	-	120000
105	-	1000000	1300000	900000	1300000	1900000	-	600000
1061	-	150000000	40000	16805988	40000	166805988	-	166765988
1068	-	-	-	850000	-	850000	-	850000
107	-	-	-	2522264	-	2522264	-	2522264
111	-	100000000	-	45600000	-	145600000	-	145600000
112	-	-	-	25000000	-	25000000	-	25000000
119	-	-	4800000	-	4800000	-	4800000	-
121	-	5332000	698986580	693654580	698986580	698986580	-	-
129	-	-	12800000	12800000	12800000	12800000	-	-
141	-	-	483600	650000	483600	650000	-	166400
1511	-	-	1050000	1050000	1050000	1050000	-	-
161	-	4000000	8600000	4600000	8600000	8600000	-	-
162	-	82922000	60000000	100000000	60000000	92922000	-	32922000
1681	-	-	600000	600000	600000	600000	-	-
1682	-	11070000	10000000	20000000	10000000	13070000	-	3070000
169	-	-	600000	112500	600000	112500	487500	-
201	-	-	250000	-	250000	-	250000	-
208	-	-	-	-	2650000	-	2650000	-
2121	26500000	-	3000000	-	7330000000	-	7330000000	-
2123	4900000000	-	900000	3300000	4909000000	3300000	4876000000	-

continuare

Simbo cont	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
2125	111480000	-	1500000	150000000	112980000	15000000	97980000	-
2128	250000000	-	500000	-	255000000	-	255000000	-
261	125000000	-	5000000	5000000	17500000	5000000	12500000	-
2672	-	-	4000000	4000000	4000000	4000000	-	-
26782	-	-	800000	800000	800000	800000	-	-
269	-	-	2000000	2000000	2000000	2000000	-	-
2811	-	70000000	-	-	-	70000000	-	70000000
2813	-	325000000	2600000	6400000	2600000	331400000	-	328800000
2815	-	18000000	15000000	-	15000000	18000000	-	3000000
2818	-	5000000	-	-	-	5000000	-	5000000
291	-	-	300000	500000	300000	500000	-	200000
296	-	25000	350000	250000	350000	500000	-	150000
300	48000000	-	128000000	112000000	176000000	112000000	64000000	-
301	120000000	-	6947000	58400000	126947000	58400000	68547000	-
3014	-	-	180000	-	180000	-	180000	-
3016	-	-	5000000	-	5000000	-	5000000	-
3018	-	-	100000	-	100000	-	100000	-
308	13350000	-	3200000	8594480	16550000	8594480	7955520	-
321	10800000	-	3000000	2500000	13800000	2500000	11300000	-
322	-	8000000	2500000	2500000	2500000	10500000	-	8000000
328	1100000	-	150000	125000	1250000	125000	1125000	-
345	-	-	500000000	492000000	500000000	492000000	8000000	-
348	-	-	8000000	7507280	8000000	7507280	492720	-
351	-	-	3500000	3500000	3500000	3500000	-	-
371	15400000	-	14812500	15590000	30212500	15590000	14622500	-
378	3800000	-	3118000	2962500	6918000	12962500	3955500	-

continuare

continuare

Simbol cont	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
390	-	200000	120000	-	120000	200000	-	80000
392	-	150000	80000	-	80000	150000	-	70000
394	-	8000	50000	-	50000	80000	-	30000
391	-	-	-	50000	-	50000	-	50000
393	-	-	-	40000	-	40000	-	40000
398	-	-	-	60000	-	60000	-	60000
401	-	45000000	196266000	162734000	196266000	207734000	-	1146800
411	206000000	-	782594000	952134000	988594000	952134000	36460000	-
413	-	-	5000000	5000000	5000000	5000000	-	-
416	-	-	3740000	3740000	3740000	3740000	-	-
421	-	-	102717200	102717200	102717200	102717200	-	-
425	-	-	35250000	35250000	35250000	35250000	-	-
426	-	-	-	24384	-	24384	-	24384
427	-	-	1560000	1560000	1560000	1560000	-	-
4311	-	18500000	30279950	30279950	30279950	30779950	-	18500000
4312	-	-	3078516	3078516	3078516	3078516	-	-
4372	-	-	1026172	1026172	1026172	1026172	-	-
4371	-	-	4104688	4104688	4104688	4104688	-	-
441	-	-	127991510	127991510	127991510	127991510	-	-
4423	-	-	101036000	101036000	101036000	101036000	-	-
4426	-	-	11808000	11808000	11808000	11808000	-	-
4427	-	-	113384000	113384000	113384000	113384000	-	-
444	-	-	24666128	24666128	24666128	24666128	-	-
446	-	-	12530000	13030000	12530000	13030000	-	500000
448	-	-	100000	100000	100000	100000	-	-
455	-	-	-	3000000	-	3000000	-	3000000

continuare

continuare

Simbol cont	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
456	-	-	1560000	1560000	1560000	1560000	-	-
4564	-	-	200000	200000	200000	200000	-	-
4565	-	-	363700	363700	363700	363700	-	-
457	-	1800000	1098000000	131000000	1098000000	132800000	-	23000000
461	28668000	-	24118000	43250000	52786000	43250000	9536000	-
462	-	-	2905599	2905599	2905599	2905599	-	-
477	-	-	-	26500000	-	26500000	-	26500000
491	-	-	3000000	3000000	3000000	3000000	-	-
496	-	-	200000	200000	200000	200000	-	-
502	-	-	2420000	2420000	2420000	2420000	-	-
503	-	-	12000000	12000000	12000000	12000000	-	-
505	-	-	6000000	6000000	6000000	6000000	-	-
509	-	-	12000000	12000000	12000000	12000000	-	-
5112	-	-	500000	500000	500000	500000	-	-
5113	-	-	5000000	5000000	5000000	5000000	-	-
5121	200106000	-	988026700	650733964	1188132700	650733964	537398736	-
5124	385000000	-	30400000	18000000	68900000	18000000	50900000	-
5126	-	-	1000000	480000	1000000	480000	520000	-
5186	-	-	250000	250000	250000	250000	-	-
5187	-	-	480000	480000	480000	480000	-	-
5191	-	76000000	3000000	3000000	3000000	79000000	-	76000000
5198	-	7500000	450000	450000	450000	7950000	-	7500000
5311	1020000000	-	224000	83410000	102224000	83410000	18814000	-
532	450000	-	-	-	450000	-	450000	-
541	-	-	800000	800000	800000	800000	-	-
542	-	-	500000	500000	500000	500000	-	-

continuare

continuare

Simbol	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
cont								
600			115789300	115789300	115789300	115789300		
601			59705180	59705180	57705180	58705180		
602			2652000	2652000	2652000	2652000		
607			12472000	12472000	12472000	12472000		
622			150000	150000	150000	150000		
624			250000	250000	250000	2500000		
625			81000	81000	81000	81000		
627			50000	50000	50000	50000		
635			730000	730000	730000	730000		
641			102617200	102617200	102617200	102617200		
6451			30279950	30279950	30279950	30279950		
6452			4104688	4104688	4104688	4104688		
654			3000000	3000000	3000000	3000000		
664			400000	400000	400000	400000		
665			1200000	1200000	1200000	1200000		
666			3300000	3300000	3300000	3300000		
6718			100000	100000	100000	100000		
672			700000	700000	700000	700000		
6721			5000000	5000000	5000000	5000000		
6811			5000000	5000000	5000000	5000000		
6812			4050000	4050000	4050000	4050000		
6813			1900000	1900000	1900000	1900000		
6814			150000	150000	150000	150000		
6862			450000	450000	450000	450000		
6868			112500	112500	112500	112500		
6874			650000	650000	650000	650000		

continuare

continuare

Simbol cont	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
691	-	-	127991510	127991510	127991510	127991510	-	-
701	-	-	653800000	653800000	653800000	653800000	-	-
707	-	-	1559000	1559000	1559000	1559000	-	-
711	-	-	492000000	492000000	492000000	492000000	-	-
763	-	-	800000	800000	800000	800000	-	-
764	-	-	1800000	1800000	1800000	1800000	-	-
765	-	-	900000	900000	900000	900000	-	-
766	-	-	480000	480000	480000	480000	-	-
768	-	-	63700	63700	63700	63700	-	-
772	-	-	1000000	1000000	1000000	1000000	-	-
7721	-	-	5500000	5500000	5500000	5500000	-	-
7728	-	-	300000	300000	300000	300000	-	-
7718	-	-	280000	280000	280000	280000	-	-
7812	-	-	4050000	4050000	4050000	4050000	-	-
7813	-	-	300000	300000	300000	300000	-	-
7814	-	-	250000	250000	250000	250000	-	-
786	-	-	350000	350000	350000	350000	-	-
7872	-	-	200000	200000	200000	200000	-	-
7874	-	-	483600	483600	483600	483600	-	-
Total	2159804000	2159804000	5953493471	5953493471	8113297471	8113297471	2203139036	2203139036

III. Conturi de regularizare ăi asimilate, cu următoarea structură: Cheltuieli înregistrate în avans, Decontări din operațiuni în curs de clarificare, Diferențe de conversie – activ.

IV. Prime privind rambursarea obligațiunilor

În structura PASIVULUI se cuprind următoarele patru grupe de elemente:

I. Capitalurile proprii, cu următoarea structură: Capital, Prime legate de capital, Diferențe de reevaluare, Rezerve, Rezultatul reportat, Rezultatul exercițiului, Fonduri.

II. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

III. Datori.

IV. Conturi de regularizare și asimilate, cu următoarea structură: Venituri înregistrate în avans, Decontări din operațiuni în curs de clarificare, Diferențe de conversie – pasiv.

Evaluarea bilanțieră a patrimoniului se face după mai multe metode, astfel:

- metoda prețului de dobândire, procurare;
- metoda prețurilor de producție;
- metoda prudenței exagerate;
- metoda valorii actuale de întrebuințare și de înlocuire.

În ceea ce privește valorile înscrise în bilanț, acestea sunt **valori nete contabile** obținute prin scăderea din valoarea contabilă a amortizărilor și provizioanelor, în cazul imobilizărilor, sau prin scăderea provizioanelor pentru depreciere din valorile de intrare, în cazul stocurilor.

Modelul de bilanț se prezintă în paginile următoare.

Tabelul nr. 25

JUDEȚUL
 UNITATEA
 ADRESA loc:, sector:
 str:, nr:
 bl:, ap:, sc:
 TELEFON
 NUMĂRUL DIN REGISTRUL
 COMERȚULUI

FORMA DE PROPRIETATE
 RAMURA (cod Ministerul Finanțelor
 ramura preponderentă)
 ACTIVITATEA (cod diviziune CAEN
 activitatea preponderentă)
 TITULARUL
 COD FISCAL

BILANT
 încheiat la 31.XII.1995

- mii lei -

ACTIV		Nr. rd.	Sold la:	
			începutul anului	sfârșitul anului
A		B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	Cheltuieli de constituire și de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01		250000
	Alte immobilizări (ct.205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		2650000
	Imobilizări necorporale în curs (ct.230-293*)	03		-
	TOTAL (rd.01 la rd.03)	04		2900000
	IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	Terenuri (ct.211-2810-291*)	05		-
	Clădiri (ct.2121-2811-291*)	06		662800000
	Construcții speciale (ct.2122-2812-291*)	07		-
	Mașini, utilaje și mijloace de transport (ct.2123+2125-2814-2815-291*)	08		253780000
	Alte immobilizări corporale (ct.2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		20500000
	Imobilizări corporale în curs (ct.231-293*)	10		-
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11		-937080000
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE - TOTAL (ct. 261+262+267-269*-296*)	12		12350000
	I. ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 04+11+12)		13	
STOCURI				
Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301+308+321+323-322+328-390-391+392)	14			150007520
Stocuri afate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15			-
Producție în curs de execuție (ct. 331+332-393)	16			

A		B	I	2
ACTIVE CIRCULANTE	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346+348-394)	17		7447280
	Animale (ct. 361+368-396)	18		-
	Mărfuri (ct. 371+378-4428***-397)	19		185789000
	Ambalaje (ct. 381+388-398)	20		-
	TOTAL (rd.14 la 20)	21		176032800
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE			
	Furnizori-debitori (ct.409)	22		-
	Clienți și conturi asimilate (ct.411+413+416+418-491)	23		36460000
	Alte creanțe (ct.4111****+425+431**+437**+4282+4382+441**+4424+4428**+444**+445+446**+447**+4482+4484+4581+461+463-495-496)	24		9536000
	Decontări cu asociații privind capitalul (ct.456)	25		-
	Titluri de plasament (ct.502+503+505+506+508-590)	26		-
	Conturi la bănci în lei (ct.5121)	27		537398736
	Conturi la bănci în devize (ct.5124)	28		50900000
	Conturi la bănci în devize în străinătate (ct.5121)	29		-
	Casa în lei (ct. 5311)	30		18814000
	Casa în devize (ct. 5314)	31		-
	Acreditiv în lei (ct.5411)	32		-
	Acreditiv în devize (ct.5412)	33		-
	Valori de încasat (ct.511)	34		-
	Alte valori (ct.5125+5126+5187+532+542)	35		970000
	TOTAL (rd.22 la 35)	36		654078736
	II: ACTIVE CIRCULANTE -- TOTAL (rd.21+36)	37		830041536
	CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	38		-
	Cheltuieli înregistrate în avans (ct.471)			-
	Decontări din operații în curs de clarificare (ct.473**)	39		-
	Diferențe de conversie - activ (ct.476)	40		-
	III: CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE - TOTAL (rd.38 la 40)	41		-
	IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR (ct.169)	42		487500
	TOTAL ACTIV (rd.13+37+41+42)	43		1782859036

PASIV		Nr.	Sold la:	
		rd.	începutul anului	sfârșitul anului
A		B	1	2
CAPITALURI PROPRII	Capital social (ct. 101), din care:	52		1243550000
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)	53		1243550000
	- patrimoniul regiei (ct. 1015)	54		-
	Contul întreprinzătorului individual (ct. 108)	55		-
	Prime legate de capital (ct. 104)	56		120000
	Diferențe din reevaluare (ct. 105)	57		600000
	Rezerve (ct. 106)	58		167615988
	REZULTATUL REPORTAT			
	Profitul nerepartizat (CT. 107)	59		2522264
	Pierdere neacoperită (ct. 107)	60		-
	REZULTATUL EXERCITIULUI			
	Profit (ct. 121)	61		-
	Pierdere (ct. 121)	62		-
	Repartizarea profitului (ct. 129)	63		-
	Fonduri (ct. 111+112+118)	64		170600000
	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)	65		4800000
	Subvenții pentru investiții (ct. 131)	66		-
Provizioane reglementate (ct. 141)	67		166400	
I. CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 52+55 la 59-60+61-62-63+64-65+66+67)		68		1580374652
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI (ct. 151)		69		-
DATORII	Împrumuturi și datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+ 5129****+5186+519)	70		119492000
	Furnizori și conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	71		11468000
	Clienți - creditori (ct. 419)	72		-
	Alte datorii (ct. 421+423+424+426+427+4281+431+ 437+4381+441***+4423+4428***+ 444***+446***+447***+4481+4483+ 4485+455+457+4582+462+509)	73		45024384
	III. DATORII - TOTAL (rd. 70 la 73)		74	

- mii lei -

A	B	1	2
CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	75		-
Venituri înregistrate în avans (ct.472)			
Decontări din operații în curs de clarificare (ct.473***)	76		-
Diferențe de conversie - pasiv (ct.477)	77		26500000
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE (RD.75 LA 77)	78		26500000
TOTAL - PASIV (rd.68+69+74+78)	79		1782859036

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) Solduri debitoare ale conturilor respective

***) Solduri creditoare ale conturilor respective

****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit.

ADMINISTRATOR

CONDUCĂTORUL COMPARTIMENTULUI
FINANCIAR CONTABIL

4. Conținutul și structura contului de profit și pierderi

Acest document-situație, mai poartă denumirea și de contul de rezultate. Se întocmește în baza datelor înregistrate în conturile din clasele 6 și 7, respectiv, „Cheltuieli” și „Venituri”.

În cadrul acestui document se determină următorii indicatori:

- a. **Rezultatul din exploatare**, din comparația veniturilor din exploatare cu cheltuielile pentru exploatare.
 - b. **Rezultatul financiar**, din comparația veniturilor financiare cu cheltuielile financiare.
 - c. **Rezultatul curent al exercițiului**, din comparația veniturilor din exploatare + veniturile financiare cu cheltuielile pentru exploatare + cheltuielile financiare.
 - e. **Rezultatul excepțional**, din compararea veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale.
 - f. **Rezultatul brut al exercițiului**, din comparația veniturilor totale cu cheltuielile totale.
 - g. **Rezultatul net al exercițiului**, ca diferență între rezultatul brut și impozitul pe profit.
- Modelul contului de profit și pierderi se prezintă în paginile următoare.

Tabelul nr. 26

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
 încheiat la 31.XII.1995
 (se completează cumulat de la începutul anului)

- mii lei -

Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
A		B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	01		15590000
	Producția vândută (ct. 701+702+704+705+706+708)	02		653800000
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)	03		669390000
	Venituri din producția stocată			
		Sold creditor	04	-
		Sold debitor	05	-
	Venituri din producția de imobilizări (ct. 721+722)	06		-
	Producția exercițiului (rd. 02+04-05+06)	07		653800000
	Venituri din subvenții de exploatare (ct. 741)	08		-
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	09		-
I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)	10		4600000
	(rd. 03+04-05+06+08 la 10)	11		673990000
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	12		12472000
	Cheltuieli cu materiile prime (ct. 600)	13		115789300
	Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 601)	14		59705180
	Cheltuieli cu energia și apa (ct. 605)	15		-
	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606+608)	16		2625000
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 16)	17		178119480
	Cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți (ct. 611+612+613+614+621+622+623+ 624+625+626+627+628)	18		531000
	Cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 631+635)	19		730000
	Cheltuieli cu remunerațiile personalului (ct. 641)	20		102617200
	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială (ct. 645)	21		34384638
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 20+21)	22		136991838
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23		3000000
	Cheltuieli cu amortizările și provizioanele (ct. 681)	24		11100000
	II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+17+18+19+22+23+24)	25		342944318
A.	REZULTATUL DIN EXPLOATARE			
	Profit (rd. 11-25)	26		331045682
	Pierdere (rd. 25-11)	27		-

- mii lei -

A		B	I	2
VENITURI FINANCIARE	Venituri din participații, alte imobilizări financiare și creanțe imobilizate (ct. 761+762+763)	28		800000
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29		1800000
	Venituri din diferențe de curs valutar (ct. 765)	30		900000
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31		3300000
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32		63700
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33		350000
III. VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 28 la 33)		34		7213700
CHELTUIELI FINANCIARE	Pierderi din creanțe legate de participații (ct. 663)	35		-
	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36		400000
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar (ct. 665)	37		1200000
	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38		3300000
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		-
	Cheltuieli cu amortizările provizioane (ct. 686)	40		562500
IV. CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 35 la 40)		41		5462500
B.	REZULTATUL FINANCIAR			
	Profit (rd. 34-41)	42		1751200
	Pierdere (rd. 41-34)	43		-
C.	REZULTATUL CURENT AL EXERCITIULUI			
	Profit (rd. 11+34-25-41)	44		332796132
	Pierdere (rd. 25+41-11-34)	45		-
V.	VENITURI EXCEPȚIONALE - TOTAL (ct. 771+772+787)	46		1683600
VI.	CHELTUIELI EXCEPȚIONALE - TOTAL (ct. 771+772+787)	47		6450000
D.	REZULTATUL CURENT AL EXERCITIULUI			
	Profit (rd. 46-47)	48		-
	Pierdere (rd. 47-46)	49		4766400
VII.	VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)	50		682817300
VIII.	CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)	51		328856818
E.	REZULTATUL BRUT AL EXERCITIULUI			
	Profit (rd. 50-51)	52		328030482
	Pierdere (rd. 51-50)	53		-
	Impozitul pe profit (ct. 691)	54		127991510
F.	REZULTATUL NET AL EXERCITIULUI			
	Profit (rd. 52-54, col. 1 și 2)	55		200038972
	Pierdere (rd. 53+54, col. 1 și 2); (rd. 54-52, col. 1 și 2)	56		-

*) La completarea acestui rând, se vor avea în vedere mențiunile din nota prezentă la normele metodologice de completare a formularului cod 20, rând. 47.

ADMINISTRATOR

CONDUCĂTORUL COMPARTIMENTULUI
FINANCIAR CONTABIL

5. Anexele

Anexa este documentul care se întocmește odată cu bilanțul și contul de profit și pierderi în scopul detalierii modului de formare a unor indicatori și redării unei imagini cât mai reale a patrimoniului, rezultatelor și a situației financiare a întreprinderii.

Anexa nr. 1 Repartizarea profitului

Se completează de către toate unitățile care obțin profit, cu repartizările pe destinațiile legale, care pot fi obligatorii pentru toate tipurile de întreprinderi, indiferent de forma de proprietate, sau facultative în funcție de mărimea profitului de repartizat și de nevoile proprii ale acestora.

Ea prezintă principalele destinații ce pot fi date profitului, cum sunt: Constituirea rezervelor, Acoperirea pierderilor din anii precedenți, Constituirea fondului de participare a salariaților la profit, Constituirea fondului de dezvoltare, Vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome, Constituirea dividendelor de plătit, Alte destinații.

Anexa nr. 2 Situația stocurilor și a producției în curs

Această anexă prezintă pe două coloane paralele situația stocurilor la începutul și sfârșitul anului, corectate cu diferențele de preț, la obiectele de inventar cu diferențele de preț și cu uzura, iar la mărfuri și cu TVA neexigibilă la unitățile de desfacere care țin evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA.

Anexa nr. 3 Situația creanțelor și datoriilor

Documentul prezintă situația creanțelor și a datoriilor întreprinderii la sfârșitul exercițiului financiar, defalcate pe termene de lichiditate a activelor; sub un an și peste un an și respectiv, pe termene de exigibilitate a pasivelor: sub un an, între unu și cinci ani și peste cinci ani.

Creanțele sunt prezentate pe total, din care: creanțe din active imobilizate, creanțe din active circulante și cheltuieli înregistrate în avans.

Datoriile, de asemenea, sunt prezentate pe total, din care: Datorii financiare, Alte datorii și Venituri înregistrate în avans.

În ceea ce privește împrumuturile și datoriile externe acestea se prezintă în dolari S.U.A. și în lei calculate la cursul oficial de schimb. Creditele primite în alte valute se transformă în dolari S.U.A. în funcție de cursurile de schimb al acestora în raport cu dolarul de la data când a avut loc primirea acestor credite.

Anexa nr. 4 Situația altor provizioane

Aceasta se referă la provizioanele reglementate, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli și alte provizioane pentru deprecieri, cu excepția provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor.

Pe cele patru coloane sunt redată pe categorii de provizioane: provizioanele la începutul anului, provizioanele constituite, provizioanele diminuate sau anulate și provizioanele existente la sfârșitul anului.

Anexa 5

Cuprinde cinci situații diferite, astfel:

Anexa 5a – Datele informative

Constituie o situație statistică întocmită pe baza informațiilor contabile, cu indicatori privind: unitățile care obțin profit și cele care primesc subvenții; contribuțiile la constituirea fondului special pentru sănătate și a fondului special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor; numărul de salariați; salariile brute; contribuțiile individuale la pensia suplimentară și la ajutorul de șomaj; mijloacele fixe amortizate integral și folosite în continuare; amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe; alocațiile primite de la buget pentru finanțarea investițiilor; creditele bancare neperformante; plățile restante.

Anexa cuprinde subgrupe distincte de indicatori privind: regularizarea cu bugetul statului a alocațiilor bugetare și date privind investițiile străine în România.

Anexa 5b – Constituirea și utilizarea rezervelor și a fondului de dezvoltare

Cuprinde realizările privind rezervele și fondul de dezvoltare existente la începutul anului, surse constituite și utilizate.

Anexa 5c – Impozite și taxe datorate și vărsate

Cuprinde toate categoriile de impozite și taxe, pe următoarele structuri: datorat total, din care aferent perioadei de raportare; vărsat efectiv; rămas de vărsat, cu termen de vărsare în anul expirat și cu termen în anul următor; vărsat în plus.

Anexa 5d – Încasări și plăți în valută

Se completează de către întreprinderile care efectuează încasări și plăți în valută, respectiv producătoare de bunuri pentru export sau exportatori care execută lucrări în străinătate, prestează servicii pentru parteneri externi, și care au dreptul să rețină valuta realizată din activitățile desfășurate, precum și de cei care au cumpărat valuta de la băncile comerciale.

Documentul cuprinde realizări – în dolari SUA – astfel: existent la începutul anului, încasări în cursul anului pe surse, plăți în timpul anului pe destinații și disponibil existent la sfârșitul anului.

Transformarea celorlalte devize în dolari SUA se face în funcție de cursul de schimb de la data când a avut loc încasarea sau plata devizelor respective.

Anexa nr. 6 – Balanța imobilizărilor necorporale, corporale și financiare

Se întocmește în scopul determinării valorii nete contabile ale imobilizărilor prezentate în bilanț.

Din necesitățile de optimizare a prelucrării automate a datelor, formularul a fost împărțit în trei părți, astfel:

Partea a I-a în care sunt raportate imobilizările necorporale, corporale și financiare existente la începutul anului la valoarea de intrare, reevaluată, amortizarea totală din care aferentă gradului de neutilizare a imobilizărilor corporale, precum și intrările în timpul perioadei, din care prin investiții.

Partea a II-a în care sunt prezentate ieșirile în timpul anului, imobilizările existente la sfârșitul anului și amortizarea în timpul anului.

Partea a III-a în care sunt calculate: amortizarea aferentă imobilizărilor ieșite din patrimoniu; amortizarea existentă la sfârșitul anului; valoarea rămasă a imobilizărilor la sfârșitul anului; provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor și valoarea netă contabilă a imobilizărilor.

Anexa nr. 7 – Alte informații privind regulile și metodele contabile și date complementare

Pentru redarea imaginii reale a patrimoniului și rezultatelor această anexă aduce unele informații suplimentare, dintre care unele sunt obligatorii și altele facultative.

Informațiile obligatorii se referă la regulile și metodele contabile folosite, cum sunt:

- indicarea modului de evaluarea elementelor din bilanț și contul de rezultate;
- metodele utilizate pentru calcularea amortizărilor și provizioanelor;
- indicarea și justificarea derogărilor de la principiile generale;
- unele comentarii asupra necomparabilității conturilor și asupra eventualelor adaptări ale informațiilor prezentate în exercițiul precedent.

În grupa „alte informații” se fac unele precizări referitoare la unele aspecte, cum sunt:

- modificarea capitalului întreprinderii;
- obligațiile financiare reflectate în conturile speciale (în afara bilanțului);
- analiza unor conturi, cum sunt: acțiuni proprii, cheltuieli și venituri excepționale, diferențe de conversie și altele;
- comentarii asupra cifrei de afaceri;
- informații referitoare la numărul de salariați;
- alte informații pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte.

INCHEIERE

Contabilitatea, datorită rolului important care îl are a devenit o problemă centrală pentru economia întreprinderii moderne, iar perfecționarea continuă a metodei și procedurilor sale de lucru se impune ca o cerință de prim ordin.

În prezent toate științele care studiază diferitele laturi ale realității obiective sunt supuse unor profunde schimbări și înnoiri, atât în ceea ce privește conținutul obiectului de cercetare, care se lărgeste și se adâncește continuu, cât și a metodei de cercetare folosită pentru realizarea lui, închizând în instrumentul ei ultimele cuceriri din domeniu.

Prezentul curs de CONTABILITATE GENERALĂ, integrează BAZELE CONTABILITĂȚII și CONTABILITATEA FINANCIARĂ, care se predau în anii I și II la facultățile cu profil economic din Academia de Studii Economice, răspunzând astfel programelor analitice de perspectivă.

Referitor la partea a I-a BAZELE CONTABILITĂȚII, aceasta dezvoltă problemele teoretico-metodologice, ale contabilității, fundamentează legile, categoriile și principiile contabilității ca premisă de organizare și funcționare a contabilității oricărei ramuri de activitate economico-sociale.

Partea a II-a CONTABILITATEA FINANCIARĂ, dezvoltă conceptele teoretice, legitățile, categoriile și principiile bazelor contabilității în organizarea și funcționarea contabilității aplicative, curente din întreprinderi ca celule de bază ale economiei naționale și loc de combinare a factorilor de producție și de creare a noilor valori.

Lucrarea apare în cadrul normalizat al contabilității, elaborat de Ministerul Finanțelor, cu respectarea standardelor contabile

internaționale – lucru ce demonstrează că, contabilitatea a devenit un „bun” internațional – conceptele ei teoretice și metodologice fiind general valabile, întărindu-i caracterul recunoscut de știință fundamentală și aplicativă, permanentă și universală.

Lucrarea are la bază noul plan de conturi general care dă expresie individualizării contabilității actuale din România și implicit întocmirii cu ușurință a documentelor de sinteză și raportare contabilă – bilanțul și contul de rezultate, precum și noilor structuri patrimoniale. Totodată, lucrarea promovează noul sistem de evaluare a structurilor patrimoniale de activ, pasiv, cheltuieli și venituri, care corespunde cerințelor fundamentale ale contabilității de înregistrare operativă a operațiilor economice și financiare și de corectare periodică a valorilor prin mecanismul amortizărilor și provizioanelor.

Lucrarea dezvoltă noile forme de decontare între întreprinderi, care au ca efect parcurgerea mai rapidă a ciclurilor: „aprovizionare – producție – desfacere” și/sau „aprovizionare – depozitare – desfacere”, asigurând creșterea vitezei de rotație a mijloacelor materiale și bănești și de recuperare mai rapidă a capitalurilor investite.

Pentru ușurința înțelegerii problemelor și a creșterii gradului de utilitate teoretică și practică, cursul cuprinde în afara noțiunilor teoretice de bazele contabilității, exemple practice din contabilitatea financiară a întreprinderii, documentele specifice, scheme, tabele de date și situații, la care în final se adaugă lista bibliografică a lucrărilor de specialitate românești și străine care ne-au inspirat și care pot fi consultate de către toți cei care doresc să aprofundeze studiul contabilității în toată complexitatea sa. Iar dacă m-am oprit după prezentarea documentelor contabile de sinteză și raportare, am făcut-o din rațiuni personale.

Toate cărțile străine citate, precum și altele, și mai recent și cele românești, acordă un spațiu prea larg (de până la 45%) unor capitole, cum sunt: „Analiza financiară statică”; „Analiza financiară”; „Tabloul de trezorerie”; „Tabloul afectării rezultatelor”; „Analiza

documentelor sociale”; „Tabloul utilizărilor resurselor”; „Tabloul fluxurilor de trezorerie” și altele... care, sunt necesare pregătirii economiștilor, dar care fac parte din obiectul de studii al altor științe și discipline economice. O asemenea concepție de abordare este dăunătoare. Cercetând contabilitatea ca formă a cunoașterii teoretice și practice de-a lungul timpului, constatăm că s-au mai dat contabilității diverse interpretări, ca: știință, artă, tehnică, sistem de informare, joc social, etc... idei care nu au făcut altceva decât să sustragă atenția de la problemele specifice contabilității, golind-o astfel de conținut și chiar punând sub semnul întrebării caracterul științific al cunoașterii contabile.

Față de aspectele menționate, mă realizez celor susținute de prof. D. Rusu... „ca și alte științe, de-a lungul secolelor contabilitatea și-a revizuit conceptele și terminologia, formele de calcul și tehnicile aplicative, dar și-a păstrat nealterată construcția tehnică, încheată rațional, având orizontul deschis spre orice prefacere și înnoire”.

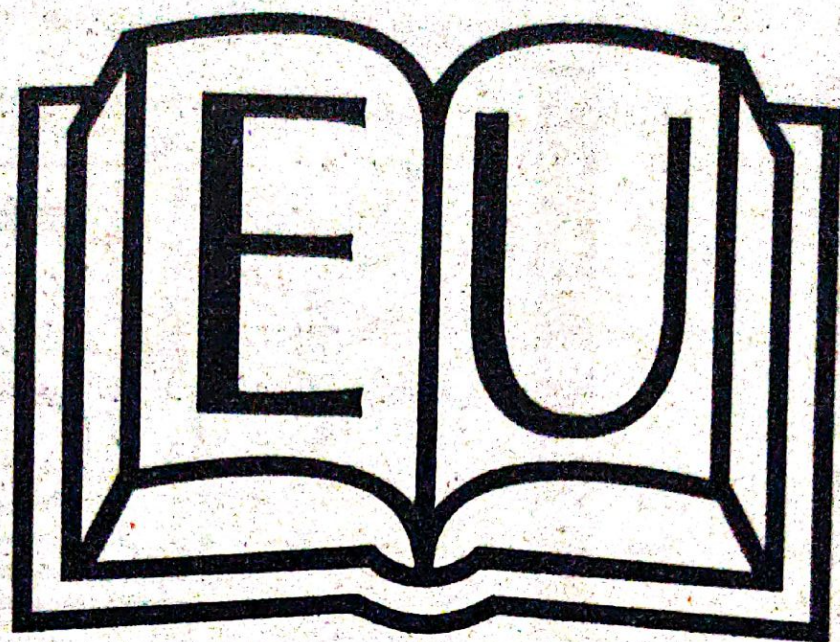
Astfel, în lucrare, pe fondul de idei și cunoștințe acumulate de știința contabilității de-a lungul timpului, au fost grefate principiile ce călăuzesc contabilitatea pe plan mondial, însușite și așezate la baza organizării noului sistem contabil din România. Am dezvoltat noutățile, dar am păstrat intact fondul de idei și cunoștințe acumulate de știința contabilității.

Informația contabilă ca „produs” final al contabilității aplicate, face din contabilitate instrumentul indispensabil de orientare a activității întreprinderii, atât în interiorul, cât și în exteriorul ei, fapt pentru care a fost denumită ca „bușolă” a întreprinderii – lucru se ce realizează prin măsurarea valorică și autoverificarea exactității valorilor înregistrate prin intermediul balanțelor, de unde și simbolul de pe coperta acestei cărți.

BIBLIOGRAFIE

1. Cibert A., *Comptabilite Générale*. Ed. Dounod, Paris, 1980.
2. Bernard C. *Contabilitate generală*. Ed. Moldova, Iași, 1995 (traducere).
3. Bojian O., *Bazele contabilității*. Ed. Adonai, București 1994.
4. Bojian O., *Contabilitatea întreprinderilor*, Ed. Eficient, București, 1992.
5. Bojian O.,
Neamțu I.H., *Contabilitatea capitalului*, Ed. Crescend, București, 1992.
6. Demetrescu C.G. *Istoria contabilității*, Ed. Științifică, București 1972
7. Demetrescu C.G., *Contabilitatea, știință fundamentală și aplicativă*, Ed. Scrisul românesc, Craiova, 1979.
8. Dumitrana M.,
Negruțiu M., *Contabilitatea în comerț și turism*, Ed. Maxim, București, 1996.
9. Dumitrescu Șt.,
Toma D. *Principii ale contabilității*. Ed. Didactică și pedagogică, București, 1974
10. Feleaga N,
Ionascu I. *Contabilitatea financiară*. Vol. I, II, III și IV. Ed. Economică, București 1993
11. Feleaga N.,
Bojian O. *Practium in contabilitatea financiara*

12. Negescu I., *européana*. Ed. Atheneum București 1992
13. Negescu I., *Ghid în sprijinul celor ce studiază contabilitatea*, Ed. Romcart, București, 1994.
14. Perochon C. *Comptabilité générale*. Ed. Foucher, Paris 1990
15. Ristea M. *Noul sistem contabil din România*. Ed. Cartimex București 1994
16. Ristea M.,
Olimid L.,
Nișulescu I.,
Stoian A.,
Răileanu V, *Contabilitatea societăților comerciale*, Ed. C.E.C.C:A.R., București, 1997.
17. Rusu D. *Bazele contabilității* Ed. didactică și pedagogică București, 1977
18. Stoian A., *Contabilitatea și fiscalitatea societăților comerciale*, Ed. Infomedica, București, 1997.
19. Tămășan T. *Bazele științifice ale contabilității*. Ed. Științifică, București 1973
20. Voinea D., *Curs de contabilitate generală*, Ed. Academiei, Brașov, 1994.
21. Ministerul Finanțelor, *Sistemul contabil al agenților economici*, Ed. Economică, București, 1994.
22. xxx *Bazele contabilității*. Ed. Didactică și pedagogică, București 1972 (curs interuniversitar, colectiv autori)
23. xxx *Legea nr. 15 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale*, 1990.
24. xxx *Legea nr. 31/1991 privind societățile comerciale*, B.O.- 126-127/17.02.1990.



EDITURA UNIVERSITARĂ

**publică
și pe bază de comandă
materiale didactice școlare
și universitare**

**EDITURA UNIVERSITARĂ
B-dul Magheru 12-14, Sc. C,
Ap. 45, Sector 1, București
Tel./Fax: 211.92.49
Mobil: 094.254.245**

OCTAVIAN BOJLAN



Profesor universitar doctor la catedra de contabilitate din A.S.E. București;

Absolvent al A.S.E. București, promoția 1966;

Premiul I la cea de-a X-a sesiune națională a studenților economiști (aprilie 1966);

Doctor în economie din anul 1976;

A elaborat și publicat peste 80 de titluri diverse, din care 8 cărți după anul 1990;

A urmat cursurile de perfecționare la Școala Superioară de Gestiune din Toulouse - Franța, 1992-1993;

Este membru al Fundației Internaționale de Management (FIMAN) din anul 1994;

Predă cursuri de Bazele contabilității la facultatea de Relații Economice Internaționale și cursuri de Contabilitatea Întreprinderilor, la Facultatea de Management.

ISBN 973-99615-0-9